

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Ing. Jiří Nekovář

**Trendy úpravy převodních cen ve vybraných
zemích Evropy a jejich aplikace v České
republice**

Disertační práce

Školitel autora disertační práce: prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 23. 11. 2017

The Application of Trends of Transfer Pricing Adjustments of Selected European Countries in the Czech Republic

Prohlašuji, že předloženou disertační práci jsem vypracoval samostatně a že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny. Dále prohlašuji, že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Prohlašuji, že práce obsahuje 310 667 znaků včetně mezer vlastního textu (mimo tabulky a obrázky)

Ing. Jiří Nekovář

V Praze dne 23. 11. 2017

Děkuji paní prof. JUDr. Marie Karfíkové, CSc., školiteli mé disertační práce, za cenné připomínky a účinnou pomoc při zpracování.

Obsah

1. Úvod.....	5
1.1. Vymezení tématu a cíle práce	5
1.2. Členění práce, použité metody a definice hypotéz	9
1.3. Dosavadní zpracování tématu práce a charakteristika použitých zdrojů	10
2. Aktuální vývoj v oblasti převodních cen	12
2.1. Příčiny nárůstu významu problematiky převodních cen.....	12
2.1.1. Rozvoj mezinárodních transakcí	12
2.1.2. Změna celospolečenského vnímání daňové optimalizace	13
2.1.2.1. Otázka legitimacy daňové optimalizace.....	16
2.1.3. Vliv kvality právní úpravy a vznik prostoru pro libovůli daňových správ.....	24
2.1.4. Případ Glaxo	26
2.1.5. Převodní ceny v kontextu EU	30
2.2. Některé aspekty vývoje problematiky převodních cen ve vybraných evropských zemích.....	32
2.2.1. Velká Británie.....	32
2.2.2. Spolková republika Německo.....	39
2.2.3. Lucembursko	41
2.3. Náklady spojené s plněním předpisů týkajících se převodních cen.....	46
2.4. Další rizika spojená s převodními cenami	48
3. Regulace převodních cen v EU	56
3.1. Právní základ	56
3.2. Historie.....	57
3.3. Návrhy dalších nástrojů EU v oblasti převodních cen.....	59
4. Převodní ceny v České Republice.....	64

5.	Vztah Směrnice OECD a národní úpravy	85
5.1.	Charakteristika Směrnice OECD o převodních cenách	85
5.2.	Postavení Směrnice OECD ve vztahu k českému právnímu řádu	87
6.	Úprava daňové povinnosti na základě čl. 9 odst. 2 smluv o zamezení dvojího zdanění	105
7.	Řešení sporů týkajících se mezinárodního zdanění	111
7.1.	Arbitrážní úmluva	111
7.1.1.	Historie	111
7.1.2.	Proces řešení sporu	112
7.1.3.	Kodex chování pro účinné provádění Arbitrážní úmluvy.....	117
7.1.4.	Zhodnocení fungování Arbitrážní úmluvy	119
7.2.	Návrh směrnice Rady o mechanismech řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v Evropské unii	124
7.2.1.	Navrhovaný proces řešení sporů.....	126
7.2.1.1.	Fáze stížnosti.....	126
7.2.1.2.	Fáze řízení vedoucího ke vzájemné dohodě	129
7.2.1.3.	Fáze řešení sporu.....	130
7.2.2.	Interakce s vnitrostátními soudními řízeními	132
7.2.3.	Použití Směrnice o řešení sporů	132
8.	Závěr	134
8.1.	Shrnutí cílů práce a vyhodnocení jejich splnění	134
8.2.	Vyhodnocení hypotézy práce	135
	Použité prameny a literatura	136
	Seznam zkratek	150
	Abstrakt.....	151
	Abstract / Résumé / Zusammenfassung.....	153

1. Úvod

1.1. Vymezení tématu a cíle práce

Není nijak překvapivým zjištěním, že v rámci postupující globalizace dochází také k expanzi mezinárodního obchodu. Výše uvedené se netýká jen samotného objemu zahraničního obchodu, ale zejména působení nadnárodních korporací ve více státech, často prostřednictvím samostatných entit zřízených v souladu s *lex fori* místa, kde by takový subjekt patřící do koncernu měl působit.

Důvody pro takový postup mohou spočívat v předpisech stanovujících podmínky podnikání v daném konkrétním státě, upravujících pro tu kterou činnost v administrativní oblasti speciální požadavky, jestliže je vykonávána subjektem, který není rezidentem dotčeného státu. Vůbec se přitom nemusí jednat o situaci, kdy by právní úprava kladla cizím subjektům v podnikatelské činnosti překážky. Mnohdy se jedná o čistě praktické otázky. Již jen osobní status takového subjektu vytváří v jakýchkoliv právních vztazích, jichž by se subjekt na území daného státu účastnil, mezinárodní prvek ve smyslu úpravy mezinárodního práva soukromého.

Automaticky by tak bylo nutné věnovat zvýšenou pozornost minimálně přípravě jakékoliv smluvní dokumentace (včetně pracovněprávní). Stejně tak by bylo nezbytné počítat s nutností prokazování právní subjektivity, což s sebou nese požadavek na překlady příslušné dokumentace (výpisu v obchodního či jiného veřejného rejstříku, dokumentace ze sbírek listin), a to i v případech, kdy by odpadl požadavek na vyšší ověření (*superlegalizaci*) a bylo by postupováno zjednodušeným způsobem ať již v souladu s Úmluvou o zrušení požadavku ověřování cizích veřejných listin uzavřenou v Haagu dne 05. 10. 1961 nebo na základě dvoustranných smluv. Jakkoliv nelze popřít, že mnohdy vede k vytváření koncernové struktury ve více státech i daňové plánování, má výše uvedené za cíl ukázat, že ne vždy tomu tak musí být a často se jedná o důsledek rozšiřujících se podnikatelských aktivit dotčeného subjektu a ke vzniku korporátní struktury dojde zcela spontánně. Časová souslednost je zde zcela opačná, než jak bývá prezentováno, tj. v souladu s podnikatelskými potřebami vznikne požadavek na vytvoření struktury a její plánování s ohledem na daňovou problematiku je jejím vedlejším efektem.

Při stanovení daně z příjmu nevzniká problém ohledně příjmů / závazků vyplývajících z právních vztahů se třetími osobami, u nichž se předpokládá, že byly uzavřeny na základě obvyklých tržních podmínek. Nezřídka ale dochází k závazkovým vztahům mezi jednotlivými

subjekty, které jsou součástí dané korporátní struktury. I v tomto případě se může jednat o zcela legitimní důvody. Zvláště v případě existence více samostatných subjektů v různých státech zajišťujících plnění nezbytné pro další části koncernu dává z ekonomického hlediska smysl, aby vývoj, servis a určité služby byly realizovány centrálně pro celou skupinu. Jejich individuální zajišťování pro každou jednotlivou entitu by z ekonomického hlediska bylo neefektivní. Ostatně ani externí dodavatelé by zřejmě neprojevovali přílišné nadšení, pokud by po nich bylo požadováno sjednávání samostatného závazkového vztahu s každým členem skupiny.

Další typickou účetní položkou v rámci vnitrokoncernových vztahů bývají licence k předmětům průmyslového vlastnictví či softwarovému vybavení, kde je takové uspořádání také logické. Práva k průmyslovému vlastnictví jsou typicky vázána na konkrétní subjekt, jakkoliv je z povahy věci nezbytné, aby byly v rámci podnikatelské činnosti využívány i dalšími subjekty náležejícími ke koncernu.

V souvislosti s výše uvedeným samozřejmě vzniká otázka zacházení s náklady na straně jedné a zisky na straně druhé vyplývající z daných vnitrokoncernových vztahů. Daná problematika je tak vysoce aktuální a dostává se stále více do popředí pozornosti jak subjektů finanční správy, tak (bohužel i) politiků. Právě uvedené neznamena, že by se jednalo o problém, který vznikl aktuálně. Diskuze týkající se stanovení výše cen účtovaných v rámci skupiny a jejich zdanění je zde od počátku existence nadnárodních společností. Například ve Spojených státech amerických se datuje oprávnění orgánů státní správy posuzovat způsob zaúčtování příjmů a nákladů mezi propojenými osobami a požadavku na podání konsolidovaného daňového přiznání již od roku 1917. Pokud jde o mezinárodní iniciativy v tomto směru, první pravidla byla vytvořena na půdě Společnosti národů (předválečný předchůdce OSN), kdy v roce 1940 na konferenci v Mexiku došlo k přijetí následujících instrumentů: (i) Vzorová dvoustranná smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a (ii) Vzorová dvoustranná smlouva o vzájemné administrativní spolupráci při vyměřování a výběru přímých daní. Již součástí těchto instrumentů byl požadavek, aby podmínky vnitrokoncernových transakcí odpovídaly situaci, kdy by byl daný závazkový vztah uzavřen s třetí osobou. Tím diskuze neustala a vedené vzorové smlouvy byly podrobovány dalším revizím. Zde lze odkázat na například na tzv. londýnský model (vzor) přijatý v roce 1946.

Následně se aktivity přesunuly na půdu OECD. V roce 1956 Fiskální komise OECD započala práci na návrhu prvního jednotného modelu (vzoru), jenž by sjednotil smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavírané mezi jednotlivými členskými státy OECD. Výsledkem

činnosti komise bylo vypracování „Návrhu smlouvy o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku“. Rada OECD poté v roce 1963 přijala doporučení, na jehož základě měly být revidovány smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jež byly mezi zeměmi OECD již uzavřeny. V této souvislosti byl požadavek vztahující se k transparentnosti transakcí mezi propojenými osobami a jejich podmínkám odpovídajícím obchodům s třetími osobami zakotven do čl. 9 vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění. V osmdesátých letech minulého století byly tyto principy převzaty taktéž do Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi vyspělými státy a rozvojovými zeměmi. Lze tedy konstatovat, že se jedná o univerzálně přijímané principy, které jsou obecně aplikovány a tvoří podklad pro úpravu obsaženou v mezinárodních smlouvách o zamezení dvojího zdanění, ať již uzavíraných na platformě OECD nebo mimo ni.

Převodní ceny jsou oblastí, která patří do problematiky mezinárodního zdanění a mezinárodního daňového plánování. V zásadě jde o regulaci cen transakcí mezi společnostmi z jednoho koncernu při přeshraničním hospodářském styku za účelem správného rozdělení zisků a následně správného fungování zdanění příjmů těchto osob. Převodní ceny jsou dnes postaveny na široce přijímaném principu tržního odstupu, jenž spočívá v aplikaci cen, které by pro danou transakci mohly být použity mezi dvěma zcela nezávislými subjekty na obdobném trhu. Nejvýznamnějším dokumentem pro určování převodních cen se díky důsledné aktivitě OECD stala Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy z roku 1995, která bude v dalších částech této práce blíže rozebrána. V ní najdeme také pět základních metod, které se pro určení převodních cen nejčastěji používají. Jsou rozděleny na tradiční transakční metody a transakční ziskové metody.¹

První tradiční transakční metodou je metoda srovnatelné nezávislé ceny, která vychází z jednoduché premisy, že vhodnou cenou je cena použitá ve srovnatelné transakci mezi nezávislými entitami a tedy vzniklá na volném trhu. Pro použití je ovšem nutné, aby srovnatelná transakce zahrnovala výrobek, který je v zásadě totožný s výrobkem ve zkoumané vnitropodnikové transakci a velmi často se používá zejména u obchodů s komoditami. Srovnatelnost transakce ovšem spočívá také v dalších faktorech. Nevýhoda spočívá v obtížnosti vyhledávání srovnatelných nezávislých transakcí.

Pokud je produkt po zkoumané transakci prodán dále třetí straně mimo skupinu, je možné vycházet z ceny dosažené při tomto následném prodeji, od které se odečtena hrubá přírážka

¹ Metody jsou podrobně rozebrány v druhé kapitole Směrnice OECD o převodních cenách.

nezávislého prodejce (hrubé rozpětí). V takovém případě hovoříme o metodě ceny při opětovném prodeji. Při určování hrubé přírážky se vychází z interních údajů sledovaného podniku o výši marže v realizovaných tržních transakcích nebo z údajů o maržích třetích podniků u srovnatelných transakcí. Do výše cenového rozpětí je promítnuto také úsilí, které musí být vynaloženo k prodeji a které se může podstatně lišit podle charakteru dané obchodní činnosti (například u distributora a retailového prodejce).

Třetí z tradičních transakčních metod je metoda nákladů a přírážky označovaná také jako *cost +*. Východiskem jsou vynaložené náklady, ke kterým se přičítá marže nezávislého prodejce. Metoda bývá používána například u poskytování služeb, či prodeje nedokončeného zboží.

Transakční ziskové metody jsou metody doplňkové, které se používají pouze pokud nelze uspokojivě aplikovat tradiční transakční metody. První z nich je metoda rozdělení zisku, označovaná případně jako *profit split*. Jak napovídá název, spočívá tato metoda v hodnocení rozdělení zisku mezi stranami transakce, které by mělo odpovídat dělbě zisku mezi nezávislými podniky. Pro aplikaci metody rozdělení zisku je nutné nejprve identifikovat celkový zisk k rozdělení generovaný spojenými podniky a následně je analýzou zásluh či zbytkovou analýzou určen poměr jeho rozdělení. Metoda rozdělení zisku je vhodná pro velmi komplexní transakce.

Poslední metodou, kterou Směrnice OECD uvádí, je transakční metoda čistého rozpětí, která spočívá v porovnávání finančních ukazatelů ze zkoumané transakce se stejnými ukazateli z nezávislé transakce a zkoumá tak čisté ziskové rozpětí. Při její aplikaci je třeba zohlednit celou řadu skutečností, které ovlivňují srovnatelnost transakcí, jejichž finanční ukazatele jsou srovnávány. Výhodou transakční metody čistého rozpětí je, že není nutné zkoumat přínosy a rizika jednotlivých sdružených podniků.²

Jestliže se jedná o téma, které prolínalo problematikou daní s mezinárodním prvkem od jejího počátku, proč je tedy najednou tak aktuální? A jsou problémy, o nichž se v současnosti hovoří jako o zásadních, opravdu tím, čemu by měla být v rámci odpovídajících fór věnována pozornost nebo mají nabízená řešení za cíl výhradně vyvolat u veřejnosti dojem akceschopnosti

² SOLILOVÁ, Solilová; BÍLKOVÁ, Vendula; VRTALOVÁ, Jana. Metody určení převodních cen - Transfer pricing methods [online]. s.3-8. Dostupné z: kvf.vse.cz/storage/1239810650_sb_solilova,bilkova,vrtalova.pdf [cit dne: 11. 09. 2017]

politické reprezentace a respektování vůle voličů, aniž by byl zřejmý faktický přínos navrhovaných změn? Toto jsou otázky, kterými se tato práce zabývá. Cílem práce je představit, jaké změny daňového systému nás s největší pravděpodobností v blízké budoucnosti čekají, a zamyslet se nad tím, zda opravdu mají potenciál přispět ke zkvalitnění a transparentnosti daňového systému nebo zda dojde pouze k nárůstu administrativní zátěže pro podnikatele a ve svém důsledku k omezení objemu nových investic a hospodářského růstu.

1.2. Členění práce, použité metody a definice hypotéz

Členění práce, včetně metod použitých při jejím zpracování byly zvoleny v návaznosti na stanovené cíle a hypotézy, které jsou předmětem výzkumu provedeného v rámci její přípravy. Úvodní kapitola je věnována stručnému popisu problematiky, včetně jejího vývoje, jakož i základních metod, které jsou pro stanovení převodních cen užívány. Zvláštní pozornost je věnována případu *Glaxo*, o němž je možné konstatovat, že se stal katalyzátorem pro překotný vývoj, který lze nyní v Evropě pozorovat. Stejně tak věnuje autor pozornost taktéž některým rozhodnutím z poslední doby, která jsou symptomatická pro nový / zpřísněný přístup orgánů finanční správy a jejichž prostřednictvím je dovozována efektivita přijímaných opatření.

Kromě obecné roviny se snaží autor nový přístup představit na konkrétních případech vybraných zemí, ať se to týká změny v rozhodovací praxi ve Velké Británii, či chystaných legislativních opatření ve Spolkové republice Německo či v Lucembursku.

Druhá kapitola je zaměřena na roli Evropské unie při regulaci převodních cen. Je rozebrán právní základ vydávání předpisů sekundárního práva v této oblasti a historie i současnost legislativní činnosti Evropské unie v ní.

V další kapitole zaměřuje doktorand pozornost na převod doporučení OECD do českého právního řádu a problémy, které mohou při aplikaci právní úpravy vymezující podmínky pro stanovení transferových cen vyvstat. V neposlední řadě se práce ve čtvrté kapitole věnuje posouzení charakteru Směrnice OECD a jejímu vztahu k národní úpravě převodních cen. Následující část práce pojednává o úpravě daňové povinnosti ve smyslu Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a problémům, které v této souvislosti mohou vyvstat. Na tuto problematiku navazuje otázka řešení sporů vznikajících v případě, že následkem úpravy daňové povinnosti dojde k dvojímu zdanění. V kapitole sedmé je proto popsáno řešení sporů podle Arbitrážní úmluvy, které je porovnáno s úpravou Vzorové smlouvy OECD. Podrobně je zkoumán také návrh směrnice Rady o řešení sporů, která má Arbitrážní úmluvu funkčně nahradit.

Základní metodou použitou při přípravě této práce je analýza, kterou je potřebné chápat ve smyslu analýzy doktrinální a na ni navazující analýzy právní úpravy a rozhodovací praxe. Systematická analýza byla použita při práci s veškerými prameny, když tyto jsou následně v práci podrobně rozebírány. Data a poznatky z nich získané jsou následně formou syntézy formulovány do závěrů této práce, na jejichž základě došlo k potvrzení či vyvrácení hypotéz, s nimiž autor v této dizertační práci pracuje.

V práci bude ověřována pracovní hypotéza, která zní: ***Aktuální překotná aktivita na poli převodních cen není důsledkem prohloubení problémů, které se s převodními cenami pojí, ale zejména změnou celospolečenského vnímání daňové optimalizace ze strany nadnárodních koncernů.***

Druhá hypotéza zní: **Zvýšení společenské poptávky po přísnější regulaci převodních cen by nemělo být řešeno stanovením přísnější regulace postavené na dnešních principech převodních cen, jelikož široká diskrece daňových správ při hodnocení ekonomického chování daňových subjektů v souvislosti s převodními cenami není vhodný nástrojem.**

1.3. Dosavadní zpracování tématu práce a charakteristika použitých zdrojů

Jedná se o téma vysoce aktuální, kterému je mezi odbornou veřejností věnována značná pozornost. Daná problematika je v tuzemském prostředí ve své většině pojednána v komentářové literatuře věnující se daňové legislativě. Tento přístup je logický, když z pohledu českého daňového poplatníka je zásadní, jakým způsobem byly mezinárodní iniciativy EU a OECD transponovány do českého právního řádu a jaké konkrétní povinnosti přinesou z hlediska jejich každodenní obchodní činnosti. Právě tento vysoce praktický přesah celé problematiky do značné míry determinuje zaměření dostupných prací. To platí nejenom v ČR, ale i v mezinárodním kontextu, když bez ohledu na jednotný mezinárodní základ je to národní legislativa a rozhodovací praxe, která ovlivňuje konkrétní aplikaci daných pravidel na daném území.

S ohledem na výše uvedené je otázka převodních daní také předmětem příspěvků v odborných periodících, jejichž počet narůstá ve chvílích, kdy dochází na mezinárodní scéně k prezentaci nových iniciativ. Je zřejmé, že tyto příspěvky se zaměřují na konkrétní dílčí problematiku v závislosti na posun ve veřejné diskuzi. Lze se tak setkat s příspěvky, jež se věnují otázkám dalšího vývoje sledované oblasti, jakož i reagující na aktuální řešená témata, za jaké je v současné době možné označit například komplexní otázku vytvoření, udržování a

využívání nehmotných práv a rozdělení zisku dosaženého jejich prostřednictvím v závislosti na podílu, kterým se jednotlivé subjekty patřící do koncernu o vznik nehmotného statku podílely.

V případě publikací věnujících se dané problematice uceleně bývá jejich nedílnou součástí také ekonomická stránka stanovení převodních cen a jednotlivé metody, které jsou za tímto účelem užívány. Nezanedbatelné jsou také studie připravované jak na půdě OECD, tak EU, které poskytují zejména značné množství empirických dat, s nimiž je možné dále pracovat a v jejichž světle lze chápat účel některých navrhovaných opatření a důvody vedoucí k závěru o neuspokojivém fungování stávající praxe.

Není tedy pochyb o tom, že se jedná o problematiku hojně diskutovanou. Cílem doktoranda tedy bylo neopakovat pouze to, co již bylo mnohokrát řečeno, ale reagovat na aktuální trendy. Autor (doktorand) se současně snažil uchopit dané téma z pohledu, který bývá často opomíjen a nabourat některá paradigma, která jsou veřejnosti jako nezpochybnitelná předkládána.

S ohledem na tuto skutečnost se autor (doktorand) snažil věnovat maximální prostor aktuálním změnám. Definitivní odpověď na otázku, zda nové iniciativy a jejich zavedení do praxe povedou ke kýženému cíli, tj. zvýšit výběr daní a zajistit, aby ke stanovení daňové povinnosti docházelo v místě, v němž je soustředěna ekonomická aktivita vedoucí ke vzniku daněného zisku, dá však samozřejmě až praxe. Ve vztahu k její budoucí interpretaci poté autor varuje a snaží se i v rámci této práce poukázat na riziko příliš zjednodušené interpretace některých statistik a výkladu získaných údajů v celkovém kontextu.

Výše uvedenému podřídil autor také výběr pramenů, z nichž při zpracování práce vycházel. Zaměřil se tedy na materiály pokud možno co nejvíce aktuální a popisující aktuální změny a jejich promítnutí do národní praxe. Těžiště práce tedy leží především v zahraničních publikacích a příspěvcích. Jako neocenitelné se v tomto směru ukázaly podkladové materiály OECD a EU, které dávají nahlédnout *pod pokličku* právě implementovaných a / nebo připravovaných změn.

2. Aktuální vývoj v oblasti převodních cen

2.1. Příčiny nárůstu významu problematiky převodních cen

Co se tedy oproti dřívější době změnilo, a to do té míry, že lze zaznamenat názory hovořící z finančního hlediska o problematice převodních cen jakožto o nejdůležitější / nejzásadnější daňové otázce dneška?³

2.1.1. Rozvoj mezinárodních transakcí

Prvním důvodem pro zvýšený zájem o tuto oblast je nepochybně nárůst objemu nejen mezinárodního obchodu, ale také obchodu mezi jednotlivými subjekty tvořícími součást koncernu. V této souvislosti se již v roce 2001 hovořilo o tom, že přes 60 % mezinárodního obchodu je uskutečňováno prostřednictvím nadnárodních společností.⁴ Pokud jde o výhradně vnitrokoncernové transakce, materiál připravený členem subkomise pro praktické otázky spojené s transferovými cenami patřící pod komisi pro daňové záležitosti odhaduje jejich podíl na mezinárodním obchodu na 30 %.⁵ Jedná se tedy o nikterak nezanedbatelnou část transakcí, jimiž se musí orgány finanční správy zabývat. Citovaný materiál není datovaný a nelze tak přesně určit, k jakému okamžiku se tento údaj vztahuje. S ohledem na to, že v textu se odkazuje na verzi vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění z roku 2010,⁶ je zřejmé, že ke zpracování materiálu muselo dojít po tomto datu a údaje jsou tedy relativně

³ Viz např. materiál připravený sekretariátem Organizace spojených národů ze dne 26. 06. 2001 a připravený pro desáté jednání ad hoc skupiny expertů na mezinárodní spolupráci v daňových záležitostech, které se konalo v Ženevě ve dnech 10. 09. 2001 až 14. 09. 2001 - *Transfer Pricing: History - State of the Art – Perspectives*, s. 2 [online], dostupné z: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf> [cit. 2017-08-31].

⁴ Ibid., 2. Autor si je samozřejmě vědom, že tento údaj neodráží objem vnitrokoncernových transakcí, ale pouze skutečnost, jakým způsobem se odpovídající subjekty podílejí na celkovém mezinárodním obchodu. Podíl čistě vnitrokoncernových transakcí je tedy logicky nižší. Jen sama tato skutečnost ale ukazuje na neustále narůstající počet nadnárodních společností a jejich vliv na mezinárodní obchod.

⁵ *Background Paper - Working Draft - Chapter 1- An Introduction to Transfer Pricing*, s. 2, para 1.3, [online], dostupné z: http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/TP_Chapter1_Introduction.pdf [cit. 2017-09-02].

⁶ Ke schválení aktualizace vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění přistoupila Rada OECD dne 22. 07. 2010.

aktuální. Dle autora (doktoranda) navíc není zásadní zcela přesné vymezení počtu vnitrokoncernových transakcí, když je navíc sporné, zda jsou k dispozici dostatečně spolehlivá data, na jejichž základě by bylo možné dospět k dostatečně přesnému a přesvědčivému výsledku. Rozhodující je trend, který lze jednoznačně pozorovat, tj. prudký nárůst těchto závazkových vtaů.

Místní subjekty, ať již ve formě poboček, provozoven či dceřiných společností vytváří totiž nejen globální korporace provozující obchodní aktivity po celém světě (McDonalds, Apple, Shell, Google, Volkswagen atd.), stále častěji však dochází k vytváření nadnárodních struktur i v případě společností ze států, které byly ještě donedávna považovány za rozvojové, zejména pokud jde o Asii.⁷ Toto zakládání stále většího počtu subjektů v zahraničí souvisí s překotností globálního vývoje, kdy dnes jsou běžně pozorovány fenomény, které byly před 20 lety ještě v zárodcích, a bylo je možné pozorovat pouze v minimálním rozsahu.

Za prvé je zde tendence k relokaci produkce jak jednotlivých komponentů, tak samotných konečných výrobků do různých destinací v návaznosti na ekonomickou rentabilitu takového postupu. Ta se poměřuje zejména přímými, produkčními náklady, infrastrukturou, obecným daňovým systémem, jakož i individuálními daňovými pobídkami, dostupností kvalifikované pracovní síly, administrativní zátěží, možnostmi transportu, jakož i dalšími hledisky. Výběr místa, kam by bylo možné na základě právě specifikovaných kritérií přenést část produkce, by samozřejmě nebyl možný bez ekonomického růstu a markantního zlepšení podnikatelského prostředí v zemích dříve považovaných za rozvojové. K tomu je nutné přičíst technický vývoj a rozvoj komunikačních technologií, umožňující komunikaci v rozsahu 24 hodin denně, 7 dní v týdnu bez ohledu na vzdálenost. Tyto moderní technologie dále umožňují obchod s komoditami a finančními deriváty. Z ekonomického pohledu je zcela logické, jestliže společnosti těchto možností a nově se otevírajících trhů využívají a v maximální možné míře rozšiřují svoji působnost. Výše uvedené s sebou samozřejmě nese zvýšené nároky na stanovení podmínek, za nichž spolu propojené subjekty obchodují.

2.1.2. Změna celospolečenského vnímání daňové optimalizace

Zvýšenou signifikanci problematiky převodních cen ale nelze zdůvodňovat výhradně nárůstem ekonomických aktivit, když takový závěr by byl zjednodušující. Nezanedbatelný

⁷ *Transfer Pricing: History - State of the Art – Perspectives*, s. 2 [online], dostupné z: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf> [cit. 2017-08-31].

podíl na pozornosti věnované tomuto tématu má totiž také změna ve společenském klimatu a vnímání otázek spojených s určením převodních cen ze strany široké veřejnosti. V nikoliv daleké minulosti, kdy nebylo nikterak zpochybňováno, že primárním cílem podnikatelských aktivit dotčených subjektů je využívání jejich zdrojů za účelem maximalizace zisku – to za předpokladu, že veškerá činnost subjektu bude probíhat v souladu s příslušnou legislativou. Bylo proto považováno za obvyklé, ne-li žádoucí, jestliže podnikatelský subjekt využíval mimo jiné prostředků dostupných v rámci platné legislativy k možnému snížení své daňové povinnosti.

Zásadní je zde podmínka dodržení aplikovatelných jiných předpisů. Jejich využití ku svému prospěchu nebylo považováno za závadné jednání v rozporu s právem, které by bylo nezbytné jakkoliv sankcionovat. V této souvislosti bylo vždy striktně rozlišováno mezi termíny *tax avoidance* a *tax evasion*. Je pravdou, že tyto výrazy nebývají mnohdy užívány konzistentně a dochází k jejich zaměňování. I toto může být přitom jedním z důvodů, proč jim veřejnost často přisuzuje různý význam a dožaduje se legislativních akcí i tam, kde k tomu není žádný relevantní důvod.

Prvním z uvedených termínů jsou popisovány metody, které jsou v souladu s právem a dochází jejich prostřednictvím k daňovým úlevám, resp. ke snížení daňové zátěže. Přestože daný výraz získává stále více negativní konotace, málokdo si uvědomuje, že k daňové optimalizaci dochází pomocí dostupných prostředků nejen u obchodních společností, ale i u fyzických osob, a to nikoliv nutně samostatně podnikajících, ale i u *běžných* zaměstnanců. Striktně vzato patří totiž do této kategorie jakékoliv využití zákonných daňových úlev.⁸ Jinými slovy, u některých metod minimalizace daňové zátěže nejen nelze hovořit o jejich morální nejednoznačnosti, ale naopak se jedná o cestu zákonodárce, jak podpořit konkrétní chování, které považuje za žádoucí.

V případě právnických osob lze jako příklad uvést velkorysé daňové odpisy v případě výměny produkční technologie za jinou, šetrnější k životnímu prostředí a / nebo daňové zohlednění jiných investic sloužících cílům, na nichž se společnost shodne jako na dosažení hodných. U fyzických osob se může jednat o daňovou podporu důchodového spoření, odpočty

⁸ Pro účely této práce nepovažuje autor za relevantní přesné rozlišení a specifikaci, jakým způsobem je ze strany zákonodárce možnost snížení daňové povinnosti poskytována. Z pohledu pojednávané problematiky není rozhodné, zda je s určitým příjmem formálně zacházeno jako s nezdanitelnou částí základu daně, resp. příjem od daně osvobozený, položku snižující základ daně, či v závislosti na národní legislativě o jiný způsob snížení daňové povinnosti.

úroků z hypoték. V prostředí Velké Británie lze zmínit třeba spoření prostřednictvím ISA.⁹ Ve Spojených státech amerických lze odkázat na tzv. plán 401(k).¹⁰ Jeho podstata spočívá v důchodových příspěvcích strhávaných přímo ze mzdy (před zdaněním) s tím, že v některých případech přispívá odpovídajícím způsobem také zaměstnavatel. Daňová povinnost je tak odložena do okamžiku, než si daný zaměstnanec naspořenou částku vybere. Aktuálně (pro rok 2017) je možné takto spořit částku ve výši \$ 18.000,00 ročně.¹¹ Naprostá většina uživatelů těchto a podobných schémat by zřejmě nesouhlasila, pokud by jim bylo předestřeno, že jejich jednání je možné kvalifikovat jako *tax avoidance*,¹² formálně sem ale i využití těchto možností patří.

Oproti tomu hlavním znakem tzv. *tax evasion* je nezákonnost daného jednání. Do českého jazyka je možné tento termín převádět jako daňový únik. Typicky se jedná o uvádění nesprávných údajů do daňového přiznání, ať se již jedná o zatajení určitých příjmů nebo uvádění příjmů a výdajů v jiné než skutečné výši, chybný (nižší) výpočet daně, než jaká by uváděným údajům odpovídala, neuhrazení splatné daně atd. O nepřípustnosti těchto praktik nelze mít pochyb a jen těžko se lze setkat s jejich obhajobou.¹³

Co se ale stane, pokud rozdíl mezi popsányými jednáními zcela zmizí a jejich (ne)závadnost začne být relativizována? Ve Velké Británii uspořádala agentura pro výzkum veřejného mínění

⁹ Tzv. Individual Savings Account. Kdy je (zjednodušeně) možné spořit v rámci 4 různých spořicíh plánů (logicky i zde se jedná o investice, které jsou ze strany zákonodárce považovány za žádoucí) částku až £ 20.000,00 s daňovým zvýhodněním. To spočívá v tom, že úroky, příjmy a kapitálové zisky z investic činěných prostřednictvím ISA nepodléhají dani. Pokud jde o limit ročních příspěvků v rámci ISA, viz *Individual Savings Accounts (ISAs)* [online], dostupné z: <https://www.gov.uk/individual-savings-accounts> [cit. 2017-08-31].

¹⁰ Jedná se o odkaz na odpovídající ustanovení Internal Revenue Code, které bylo přijato v roce 1978.

¹¹ *401(k)*, [online], dostupné z: <https://en.wikipedia.org/wiki/401%28k%29> [cit. 2017-08-31].

¹² Jakkoliv se nejedná o přesný překlad, v českém prostředí by asi významově nejvíce odpovídal termín daňová optimalizace ve smyslu zákonného snížení daňové povinnosti.

¹³ Pro vymezení rozdílu těchto pojmů srovnej např. Murray, J., *What Is the Difference Between Tax Avoidance and Tax Evasion? How to Avoid Tax Fraud Charges*, naposledy revidováno 28. 02. 2017 [online], dostupné z: <https://www.thebalance.com/tax-avoidance-vs-evasion-397671> [cit. 2017-08-31].

YouGov průzkum, z něhož vyplynulo, že 59 % respondentů považuje daňovou optimalizaci (*tax avoidance*) za *nepřijatelnou*, zatímco pouze 32 % ji má za legitimní.¹⁴

2.1.2.1. Otázka legitimacy daňové optimalizace

Znamená to, že je na čase zcela přehodnotit přístup k daňovým otázkám a prohlásit za nežádoucí i jednání, které bylo ze strany orgánů finanční správy dosud posuzováno jako nezávadné? Nebo by měl být dokonce rozdíl mezi zákonnými praktikami *tax avoidance* a nezákonným vyhýbáním se daňovým povinnostem ve smyslu *tax evasion* zcela odstraněn? Je samozřejmé, že otázka nestojí takto jednoduše. Jakkoliv je do určité míry pochopitelná tendence veřejnosti ke sjednocení výše uvedených termínů a odstranění veškerých možností daňového plánování, bylo by jednoznačně chybou tomuto populistickému volání podlehnout a přizpůsobovat daňovou legislativu, jakož i praxi orgánů daňové správy **pouze** náladám ve společnosti. Jakékoliv změny by měly být činěny výhradně na základě důkladné analýzy existující právní úpravy a její aplikace v praxi.

Jako věcně neopodstatněné se totiž jeví umělé rozlišování mezi *normálním* (ve smyslu morálně ospravedlnitelným) a tzv. *agresivním* daňovým plánováním. Z pohledu autora této práce je nutné jakékoliv rozlišování v tomto směru nutně považovat za bezobsažné. Jak bylo již výše uvedeno, vytváření zisku je logickým a primárním účelem podnikatelských subjektů. V rámci své svrchovanosti a pravomocí je to stát, který připravuje a schvaluje daňovou legislativu a je tedy čistě na něm, aby nastavil taková pravidla, která považuje za vyhovující jak z hlediska příjmové stránky státního rozpočtu, tak z pohledu podnikatelského prostředí.¹⁵

Není pochyb o tom, že stanovení daňové zátěže nemůže vycházet výhradně z přání státu, když při dosažení určitého bodu má jakékoliv další zvyšování daňové zátěže opačný efekt a dojde v jeho důsledku k následnému poklesu výběru daní. V kontextu této práce je potřeba vycházet z toho, že míra zdanění ovlivňuje také daňové plánování podnikatelských subjektů. I daňová optimalizace s sebou totiž nese určité náklady a podnikatelské subjekty proto vždy

¹⁴ Thorndike, J., *Tax Avoidance Or Tax Evasion? There Is A Difference*, publikováno 12. 03. 2015 [online], dostupné z: <https://www.forbes.com/sites/taxanalysts/2015/03/12/tax-avoidance-or-tax-evasion-there-is-a-difference/#742ad37017d6> [cit. 2017-08-31].

¹⁵ Termín *Lafferova křivka* je dnes znám a běžně užíván i mezi laickou veřejností bez ekonomického vzdělání. Viz např. Rojíček, M.; Spěváček, V.; Vejmělek, J.; Zamrazilová, E.; Žďárek, V., *Makroekonomická analýza - teorie a praxe*, Grada Publishing a.s., 2016, s. 325 a násl.

pečlivě zvažují jejich poměr k plánovaným daňovým úsporám. Nejedná se přitom jen o přímé náklady spojené například s vytvořením struktury umožňující snížení daňové povinnosti, která by vyhovovala požadavkům použitelných předpisů, ale také o náklady na daňové poradenství. Stávající daňový systém je totiž tak složitý, že bez odborné pomoci je fakticky nemožné vyrovnat se s veškerými nástrahami a požadavky, které pro daňové subjekty při daňovém plánování z legislativy vyplývají.

Jinými slovy, je povinností státu stanovit v daňové oblasti dostatečně jednoznačná pravidla, jakož i rozsah a způsob výpočtu daňové povinnosti. Jestliže tak neučiní, resp. učiní tak způsobem, kdy jsou hypotézy jednotlivých daňových norem nedostatečně určité a umožňují různý výklad, nelze po daňovém subjektu spravedlivě požadovat, aby postupoval při výpočtu daňové povinnosti v souladu s výkladem, který je pro něj nepříznivější a dobrovolně hradil na daních nejvyšší možnou částku. Podle tohoto principu je v pochybnostech nezbytné vykládat daňové normy ve prospěch daňového subjektu (*in dubio mitius*). Tyto závěry našly své vyjádření v rozhodovací činnosti ÚS i NSS. Ústavní soud například ve svém nálezu sp. zn. IV. ÚS 666/02 ze dne 15. 12. 2003 dovedl, že není rozhodující, že argumentace finančních orgánů a správních soudů z formálního i věcného hlediska ob stojí a jimi zvolený / provedený výklad aplikované právní normy je možný. Za situace, kdy je zde ještě jiný výklad, totiž výklad zvolený daňovým subjektem, který taktéž splňuje veškerá kritéria a je v souladu s danou právní úpravou, je nezbytné tuto skutečnost zohlednit. Byl tak vysloven závěr, podle něhož mohou nastat případy, kdy z hlediska ryze formálně právního lze pro oba použité způsoby zdanění shledat zákonný podklad, avšak za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje, a to na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno.¹⁶ Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona v souladu s ustanovením čl. 11 odst. 5 Listiny, tedy při *de facto* odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny dle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod a postupovat podle výkladu příznivějšího pro daňový subjekt.

K obdobným závěrům dospěl i NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 24/2005 – 44 ze dne 14. 07. 2005, který za základ daňového práva označil princip, podle něhož v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo tzv. *mezery v zákoně* umožňujete

¹⁶ Čl. 2 odst. 3 a odst. 4 Ústavy.

vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější. Bylo vycházeno z toho, že je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti. V opačném případě, tedy pokud by tak neučinil, by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce.

V obecné rovině je možné odkázat na nálezn ÚS sp. zn. II. ÚS 277/99, z 09. 10. 2001, z něhož vyplývá, že jsou-li k dispozici dva rovnocenné výklady, z nichž jeden je extenzivní a druhý restriktivní, musí soud zvolit ten z nich, jenž odpovídá dalším metodám výkladu, zejména pak úvaze teleologické. V intencích zásad spravedlivého procesu je nezbytné dát při aplikaci přednost tomu výkladu, který je co nejvíce v souladu s ústavním pořádkem republiky.

Bylo vycházeno z toho, že kromě nezávislého a nestranného rozhodování, práva na zákonného soudce (dodržování jurisdikčních pravidel) je právo na soudní ochranu (hlava pátá Listiny) a z ní vyplývající právo na spravedlivý proces možné zaručit jedině tehdy, jestliže je dána možnost přezkumu soudních rozhodnutí soudy vyšší instance. Per analogiam je nutné dovodit, že výše uvedené se vztahuje také na možnost přezkumu nejen toho, zda výklad zvolený soudem odpovídá právní úpravě, ale taktéž toho, který z v úvahu připadajících výkladů soud při formulaci napadeného rozhodnutí zvolil a zda tato volba odpovídá principům ústavního práva, tak jak byly tyto výše vymezeny. Jak bylo přitom uvedeno, je tímto výkladem vždy ten, který je pro daňový subjekt příznivější.

Je proto možné dovodit, že pokud daňový subjekt postupuje v souladu se zákonem, a to i za předpokladu, že využívá případných mezer v zákoně, nebo ke svému prospěchu aplikuje účinné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, vše s cílem snížit své daňové náklady, pak postupuje v logice hlavního účelu podnikatelské činnosti a bylo by v rozporu s právě popsányými zásadami, jestliže by byla dovozována nezákonnost a byl by uplatněn restriktivní výklad daňových pravidel.

Předpokladem pro uplatnění těchto premis je faktická ekonomická podstata jednání daňového subjektu, které je při výkladu právní úpravy uplatňováno, a ujištění, že se z jeho strany nejedná jen o formální, virtuálně vytvořené struktury, jejichž prostřednictvím je daňová povinnost snižována. Celý kruh se zde svým způsobem uzavírá. Jestliže totiž autor (doktorand) konstatoval, že jako postihnutelný daňový únik (*tax evasion*) je nutné hodnotit uvádění nepravdivých údajů rozhodných pro výpočet daňové povinnosti, platí to také pro nepravdivé tvrzení týkající se údajných skutečných ekonomických aktivit formálně vytvořené koncernové struktury.

Za těchto okolností ale není možné hovořit o zneužívání daňového plánování / daňové optimalizace, ale o protizákonném jednání, k jehož postižení mají orgány finanční správy dostatečné prostředky. Měly by tedy využívat jich. Je sporné, zda neustálé zpříšňování legislativy a vytváření nových informačních a jiných povinností povede k čemukoliv jinému než k nárůstu administrativní zátěže a nechuti podnikatelů k jakémukoliv rozšiřování podnikatelské činnosti v případě stálé hrozby daňových postihů, které nejsou zanedbatelné a mohou mít pro daný subjekt zásadní následky.

V tomto směru se ostatně daňová úprava nikterak neliší od jiných právních odvětví, kdy politická reprezentace a zákonodárce spatřuje nejjednodušší řešení jakéhokoli problému ve schválení nové podrobné regulace. Problém je, že tyto zákonodárné iniciativy bývají často nedomyšlené a mají manifestovat aktivitu a uvědomění si problému ze strany politické reprezentace. Namísto přispění k právní jistotě pak dochází k nárůstu právních předpisů, které si v některých případech i protirečí a umožňují různou interpretaci. Výsledkem je přetrvávající právní nejistota spojená jednak s uvedenými vadami legislativy a jednak stále se měnící přístup orgánů finanční správy.

I s využitím odborné pomoci a při veškeré snaze se totiž může lehce stát, že orgán daňové správy dospěje k závěru o porušení daňových povinností, a to minimálně v administrativní rovině, jejímž prostřednictvím ale může následně dojít ke zpochybnění způsobu stanovení daňové povinnosti. Stále větší relevanci tak získává tvrzení, podle něhož je dnes fakticky nemožné vyhovět beze zbytku veškerým požadavkům právních předpisů, a jestliže na tom bude mít orgán finanční správy zájem, vždy nějaké pochybení, které je možné sankcionovat, nalezne.

V žádném případě nelze souhlasit s nedávno vysloveným názorem anglického advokáta *Davida Quentina*,¹⁷ který v orientačním překladu do českého jazyka konstatoval následující (cit.): *Vize daňové optimalizace jakožto důstojného rozdílu názorů týkajících se právního výkladu [daňové legislativy] je zásadní romantizací. Spíše než nařikat nad selháním rozlišit mezi [daňovou] optimalizací a [daňovým] únikem, by ti, kteří rozhlašují tuto akademickou*

¹⁷ Pro úplnost autor uvádí, že se jedná o *barristera*, tj. v anglickém systému advokáta s oprávněním k zastupování před soudy, které je převažujícím předmětem jeho činnosti, oproti *solicitorům*, kteří jsou sice dnes již rovněž oprávněni před soudy zastupovat, primárně však spíše poskytují právní poradenství, sepisují právní listiny a vykonávají některé úkony typické v českém prostředí pro notáře – byť příklady takových jednání je možné nalézt i v České republice, kdy je advokát například na základě ustanovení § 25a zákona o advokacii oprávněn provádět legalizaci podpisů.

[scholastickou] taxonomii, měli přijít s přesvědčivým důvodem, proč existuje jedna kategorie daňové lži, s níž je zacházeno jako s podvodem, a jiná kategorie, která na sebe neváže dokonce ani žádné civilní [soukromoprávní]¹⁸ sankce.¹⁹

Vrátit se je naopak možné k výroku ctihodného soudce *Billingse Learneda Handa*,²⁰ který se k problematice daní vyjádřil následujícím způsobem (citováno v orientačním překladu): *Soudy opakovaně konstatovaly, že není nic nečestného na tom, jestliže si osoba upraví své záležitosti takovým způsobem, aby její daně byly drženy tak nízko, jak je to jen možné. Činí tak každý, ať bohatý nebo chudý, a všichni tak činí po právu, neboť nikdo není povinován žádným veřejným závazkem platit více, než je stanoveno právem: daně jsou vynucenými požadavky, nikoliv dobrovolnými příspěvky. Požadovat více ve jménu morálky je pouhým svatouškovstvím.*²¹ Obdobně soudce *Hand* konstatoval (opět v orientačním překladu): *Každý může upravit své záležitosti tak, aby byly jeho daně tak nízké, jak je to možné; není zavázán zvolit způsob, který by vedl k co nejlepší [ve smyslu nejvyšší] platbě finanční správě; není zde dokonce ani vlastenecká povinnost ke zvýšení vlastních daní.*²²

Diskuze, která se v souvislosti s převodními cenami otevřela, je přitom primárně vedena právě v tomto emocionálním duchu, kdy se argumentuje jakousi blíže neidentifikovanou morální a společenskou odpovědností korporací nesnažit se minimalizovat svou daňovou povinnost. Tento přístup považuje doktorand za chybný a nepostihující podstatu problému. Bude-li vycházeno z dostupných statistik, nelze se náladám veřejnosti divit.

¹⁸ Veškerá doplnění provedena pro účely této práce doktorandem.

¹⁹ Schutte, S., *The difference between tax avoidance and tax evasion*, publikováno 12. 05. 2017 [online], dostupné z: <http://realbusiness.co.uk/accounts-and-tax/2017/05/12/difference-tax-avoidance-tax-evasion/> [cit. 2017-09-04].

²⁰ Soudce a právní filozof (1872 1961) působící nejprve u soudu pro Jižní okrsek New Yorku (United States District Court for the Southern District of New York) a následně u Odvolacího soudu pro druhý obvod. Jedná se o jednoho z nejcitovanějších právníků, a to jak v akademickém prostředí, tak v rozhodnutích Nejvyššího soudu Spojených států. Podrobný životopis a opis jeho profesní dráhy je možné nalézt například [online], dostupné z: https://en.wikipedia.org/wiki/Learned_Hand [cit. 2017-09-05].

²¹ Jedná se o výňatek argumentace ve věci *Commissioner v. Newman*, 159 F.2d 848 (1947).

²² Zde se jedná o citaci z rozhodnutí *Helvering v. Gregory*, 69 F.2d 809, 810-11 (2d Cir. 1934).

V roce 2008 OECD odhadovala, že kapitál investovaný do tzv. daňových rájů dosáhl částky v rozmezí 5 až 7 tisíc miliard amerických dolarů.²³ Pokud jde o EU, jsou tyto toky odhadovány v rozmezí 200 až 250 miliard EUR (přes 2 % HDP).²⁴ Mohlo by se na první pohled zdát, že se jedná opravdu o zásadní problém. Je tomu tak ale opravdu? Podíváme-li se na daný údaj v kontextu, vypadá již skutečnost trochu jinak. Tentýž údaj je obsažen v usnesení Evropského parlamentu ze dne 02. 09. 2008 o koordinované strategii pro zlepšení boje proti daňovým podvodům.²⁵ Zde se však již jedná o částku vztahující se k daňovým podvodům, které, jak se autor (doktorand) domnívá a má za cíl v této práci ukázat, je nezbytné odlišovat od legitimního daňového plánování. Navíc jsou zde zjevně zahrnuty veškeré daňové ztráty, tedy včetně těch týkajících se DPH, spotřebních daní apod. Dávat uvedenou částku do souvislosti s problematikou převodních cen je proto minimálně zavádějící. *Matei* ve své výše citované práci dále odkazuje na závěry Hospodářského a měnového výboru, podle nichž:

- okolo jedné třetiny ze 700 největších korporací ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska neplatily v letech 2005 a 2006 žádné daně;
- 25 % korporací ve Spojených státech amerických s majetkem převyšujícím 250 milionů dolarů nebo s ročním příjmem přesahujícím 250 milionů dolarů nehradily v letech 1998 až 2005 žádnou daň z příjmu;

²³ Z prohlášení pana Angela Gurriy, generálního tajemníka OECD, na konferenci o boji proti mezinárodním daňovým únikům a vyhýbání se daňové povinnosti, která se konala v Paříži dne 21. 10. 2008 – viz SDĚLENÍ KOMISE RADĚ, EVROPSKÉMU PARLAMENTU A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU - Podpora řádné správy v daňové oblasti, [online], dostupné z: http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com%282009%290201_/com_com%282009%290201_cs.pdf [cit. 2017-09-06].

²⁴ Matei, G.; Pîrvu, D. Transfer Pricing in the European Union, publikováno v Theoretical and Applied Economics - ročník XVIII (2011), č. 4 (557), s. 99-110, převzato [online], dostupné z: <http://store.ectap.ro/articole/582.pdf> [cit. 2017-09-03].

²⁵ Odst. 7 (cit.): *bere na vědomí, že odhady celkových (přímých a nepřímých) daňových ztrát v důsledku daňových podvodů se pohybují mezi 200 až 250 miliardami EUR, což se rovná 2 až 2,25 % HDP v Evropské unii, a z toho 40 miliard EUR připadá na podvody s DPH, což podle odhadu znamená 10 % příjmů z DPH, 8 % celkových příjmů ze spotřební daně na alkoholické nápoje v roce 1998 a 9 % celkových příjmů ze spotřební daně na tabákové výrobky; vyjadřuje však politování nad tím, že v důsledku rozsáhlých rozdílů vnitrostátních norem výkaznictví nejsou k dispozici žádné přesné údaje.*

➤ efektivní daňová sazba pro největší francouzské korporace činí průměrně 8 %, přestože oficiální zákonná sazba korporátní daně (daně z příjmu právnických osob) se pohybuje okolo 33 %.

Tento trend je možné pozorovat i aktuálně, a to v souvislosti s plánem nového amerického prezidenta *Donalda Trumpa* na snížení daní z příjmu právnických osob. Konkrétně je navrhováno snížení federální korporátní daně z 35 % na 15 %. Média v této souvislosti ale poukazovala na skutečnost, že v důsledku daňového plánování a využívání zákonných možností snížení daňové zátěže korporace již nyní platí daně v daleko menším rozsahu, než jak by odpovídalo jejich zákonné sazbě a efektivní daňová zátěž se tak přibližuje spíše plánované nové zákonné sazbě a pohybuje se okolo 18,6 %.

Dokument *think tanku* - Institutu pro daně a ekonomickou politiku - odkazuje na aktuálně zveřejněnou studii, která se zaměřila na 500 amerických korporací s nejvyšším obratem. Z ní vyplývá, že z 258 právnických osob (z uvedených 500), které vykazovaly hospodářský zisk, jich 39 % mezi lety 2008 až 2015 alespoň jednou nezaplatilo vůbec žádnou korporátní daň.²⁶ Ani v tomto případě ale není zřejmé, jaké faktory a v jaké míře ke snížení daňové povinnosti vedly.

Z absolutních čísel týkajících se snížení daňové povinnosti ale nelze dovozovat přímou souvislost s převodními cenami ani jakékoliv jiné závadné jednání daňových subjektů. Tento závěr má přitom obecnou platnost bez ohledu na to, k jaké statistice se vztahuje. Není pochyb o tom, že vytváření nadnárodních struktur a využívání možností s tím spojených se na snižování daňové povinnosti podílí. Pouze při vědomí této skutečnosti nelze předpokládat neoprávněnost úspor na straně korporací, k nimž na straně daňových subjektů došlo.

Proč autor této práce považuje za zásadní na tuto skutečnost opakovaně upozorňovat? Na základě svých zkušeností a teoretických zkoumání jakož i své praxe tvrdí, že je nutné využívat každé a jakékoliv příležitosti ke zdůraznění rozdílu mezi legální optimalizací daňové povinnosti a daňovým únikem, kdy dochází k porušení příslušných předpisů. Politici bohužel svým jednáním záměrně vytvářejí pocit, že daňové subjekty se využitím možností, které jsou v právních předpisech zakotveny, dopouštějí jednání minimálně eticky sporného, které by mělo být sankcionováno a proti němuž je potřebné bojovat.

²⁶ *Trump slibuje nižší daně všem*, [online], dostupné z: <https://www.novinky.cz/zahranicni/amerika/448350-trump-slibuje-nizsi-dane-vsem.html> [cit. 2017-09-06].

Nabízí se přitom podezření, že na rozdíl od laické veřejnosti je zastírání těchto rozdílů vědomé a záměrné. Není přitom těžké se dohadovat, jaké pohnutky vedou jednotlivé státy k tomuto postoji a snaze o zpochybnění daňové povinnosti v maximálním množství případů. Stejně tak, jako byla tvorba zisku výše definována jako hlavní cíl podnikatelské činnosti, nevznikají pochyby o tom, že u orgánů finanční správy plní obdobnou funkci zájem na zajištění co nejvyššího výběru daní v podstatě jakýmkoli způsobem.

Je smutnou skutečností, že málokterý stát je schopen regulovat dostatečným způsobem své finance a reagovat na neustálý nárůst státních výdajů. Pokud bychom chtěli parafrázovat známý citát amerického státníka a diplomata *Benamina Franklina*,²⁷ bylo by možné za další z neochvějných jistot označit schopnost utratit beze zbytku jakoukoliv sumu, která bude na daních vybrána a ještě ji považovat za nedostatečnou. Připočteme-li k tomu nedávnou ekonomickou krizi a rostoucí požadavky voličů na rozsah služeb, které by měly být ze strany státu zajišťovány, nelze se divit snaze států o navýšení příjmů, ať již prostřednictvím zefektivnění výběru daní nebo jiným způsobem.

Jakékoliv přímé navýšení sazby daně není ze zřejmých důvodů politicky průchozí. Vytvoření společenského klimatu, kdy veřejnost sama požaduje, aby subjekty finanční správy změnilы svůj přístup a začaly sankcionovat metody daňového plánování, které byly dříve považovány za legitimní a přípustné. Heslem dne se se tak stalo, že bez ohledu na znění odpovídající právní úpravy, by měl každý subjekt platit svůj spravedlivý podíl na daních.²⁸ Předpokladem takového postupu je přesně to, čeho jsme nyní svědky, tj. záměrné rozostřování hranice mezi snížením daňové povinnosti zákonem aprobovaným způsobem a nezákonným daňovým únikem. Výsledkem těchto snah je vytváření umělých a bezobsažných termínů jako je *agresivní daňové plánování* a *uměle vytvořené struktury*, které již samy o sobě vyvolávají dojem jednání, které je nepřístojné.

Tím nemá být nikterak řečeno, že by se v návaznosti na vytvořené nadnárodní korporátní struktury nebylo možné dopouštět protizákonného jednání a daňových úniků. Jedná se ale dvě kvalitativně odlišné situace. Autor plně podporuje veškerá opatření na poli daňových úniků / podvodů. Za nepřípustnou ale považuje kriminalizaci veškerých, jakkoliv legálních forem daňové optimalizace. Základním axiomem, který je nutné mít neustále na mysli, přitom je, že

²⁷ *Na tomto světě není nic jistého mimo smrt a placení daní.*

²⁸ *To pay one's fair share of taxes.*

je to stát jako zákonodárce, který je plně odpovědný za vytvoření odpovídajících daňových pravidel. Byl to tedy stát a nikdo jiný, kdo rozsah a způsob uplatnění daňové optimalizace prostřednictvím právních předpisů nastavuje. Následné popírání těchto pravidel je nutné považovat za nepřiměřený zásah do právní jistoty daňových subjektů.

2.1.3. Vliv kvality právní úpravy a vznik prostoru pro *libovůli* daňových správ

Samozřejmě je nezbytné respektovat suverenitu zákonodárce a jeho oprávnění nastavit taková daňová pravidla, která považuje za vhodná. Bylo by proto zcela legitimní, jestliže by stát v této své pozici stanovil jednoznačná pravidla, včetně, považoval-li by stát takový krok za vhodný či potřebný, případného omezení možností daňové optimalizace a / nebo konkrétního stanovení určení převodních cen, kterého by se daňový subjekt mohl držet, aniž by se vystavoval riziku jejich přepočtu ze strany orgánů finanční správy a následného doměření daně.

Problémem s tímto přístupem spojeným je politická odvaha k takovému řešení. Stát by v takovém případě musel přiznat, že z jeho pohledu byly možnosti daňové optimalizace nastaveny příliš štědře a je proto nezbytné daňovou legislativu revidovat. Restrikce daňových výhod by ale nepochybně vyvolala odpor ze strany podnikatelské veřejnosti, což politická reprezentace nehodlá riskovat. Jakékoliv změny by navíc musely být výsledkem konsenzu na mezinárodní politické scéně. V případě unilaterální akce ze strany konkrétního státu by jediným výsledkem byl masivní odliv investic právě z jeho území. Rozvoj techniky, nárůst a zlepšování infrastruktury v místech, kde to dříve nebylo obvyklé, jakož i konkurence států v prostředcích, jimiž má dojít k přilákání investic,²⁹ to vše poskytuje podnikatelským subjektům možnost přesunout své aktivity relativně jednoduše do jiné, podnikání příznivěji nakloněné jurisdikce.

Namísto toho se dostáváme do situace, kdy je ze strany orgánů státní správy požadováno dokládání stále většího rozsahu dokumentace, z níž třeba Příloha k položce 12 daňového

²⁹ Až smutným je přístup státu, který ve snaze přilákání investic nejprve připraví rozsáhlé investiční pobídky včetně daňových úlev a následně je kritizováno, jestliže je daný podnikatelský subjekt v plném rozsahu využívá. Opět zde můžeme narazit na onen nešťastný morální rozměr, kdy je vyšší daňová povinnost dovozována nikoliv na základě konkrétní právní normy, ale je vynucována prostřednictvím jakéhosi nátlaku na společenskou odpovědnost a nečestnost uplatnění všech výjimek, nejednoznačností a dalších prostředků snížení daňové povinnosti obsažených v daňové legislativě.

přiznání shrnující transakce ve skupině je pouhým začátkem a tím nejmenším, což platí nejen ve vztahu ke stanovení převodních cen, ale obecně k veškerým odpočtům, nákladovým položkám atd., které jsou v rámci vyčíslení daňové povinnosti uplatňovány. Dochází tedy k enormnímu nárůstu administrativní zátěže. Tato zátěž ale není kompenzována alespoň tím, že povinnosti daňového subjektu budou specifikovány zcela jednoznačně a při jejich splnění bude daňový subjekt oprávněn vycházet z toho, že jeho výklad příslušné legislativy bude ze strany orgánů finanční správy zpochybňován.

Přes nesporný nárůst daňové administrativy, nesoucí s sebou jak personální, tak finanční náklady, nelze ale tuto skutečnost považovat za hlavní problém. Tím je jednoznačně nejasná a nepřesná daňová legislativa, s níž jsou nerozdílně spjaty její neustálé změny a výjimky z výjimek, které taktéž nejsou dostatečně specifikovány a způsobují výkladové problémy. To se týká pravidel jak unijních, tak právních předpisů ČR, kde je situace navíc komplikována přílišnou kazuistikou a snahou o definování a řešení otázek, které by bylo možno podřadit pod obecné pravidlo. Daný přístup, kdy právní úprava zachází až do přílišných podrobností, je škodlivý obecně a nikoliv pouze v daňové oblasti. Realita moderního života je příliš složitá na to, než aby bylo možné v právním předpise zachytit a regulovat veškeré v úvahu připadající situace. Ve vztahu k daňovému právu to platí o to více. Mezinárodní obchodní transakce jsou stále komplexnější a přizpůsobují se individuálním potřebám jednotlivých zúčastněných subjektů. Je tedy nereálné, aby legislativa obsáhla veškeré varianty obchodních závazkových vztahů, s nimiž se orgány finanční správy mohou v praxi setkat.

Autor (doktorand) se plně ztotožňuje s názorem vysloveným Monikou Novotnou, která uvádí (cit.): *Tím, že zákonodárce dává přednost vysokému stupni konkrétnosti, samozřejmě hrozí, že na nějakou skutečnost nebude dané ustanovení pamatovat – ačkoli to cílem nebylo. Dochází proto k interpretačním problémům, kdy si zákonné ustanovení jinak vykládá daňový poplatník, a jinak správce daně.*³⁰ Zlepšení situace nepomáhá ani existence tzv. koordinačního výboru, na jehož platformě dochází k dlouhodobé spolupráci a výměně názorů mezi Komorou daňových poradců a Ministerstvem financí ČR.

Výše uvedené nemá být vyloženo a autor nemá v žádném případě v úmyslu zlehčovat pozitivní aspekty tohoto dialogu a naopak je za existenci daného fóra vděčný, když k posunu legislativy může dojít právě na základě výměny zkušeností všech zúčastněných. Možnost

³⁰ *Současné daňové zákony způsobují chaos a nedorozumění*, [online], dostupné z: <http://www.cak.cz/scripts/detail.php?id=17768> [cit. 2017-09-07].

získání informací vztahujících se k výkladu předpisů ze strany finanční správy a jejich zamýšlené aplikace v praxi se dále kladně odráží v kvalitě služeb poskytovaných daňovým subjektům a může dopředu eliminovat alespoň některé spory vyplývající z nedostatečně pregnantního znění právní úpravy. Autor (doktorand) se snaží pouze poukázat na skutečnost, že žádoucí by bylo rozšíření této spolupráce, a to nejen po stránce ekonomické / finanční, ale také po stránce právní.

Pokud jde o unijní legislativu, ta je svou komplikovaností a s tím spojenými výkladovými problémy známa. Oproti národní úpravě jsou ale příčiny jiné. Unijní předpisy bývají často výsledkem dlouhodobého politického vyjednávání a nadnárodních kompromisů. Žádný z členských států se totiž často nehodlá vzdát svých právních institutů a jejich doktrinárních výkladů. K překlenutí rozdílů národních úprav tak bývají často voleny pokud možno co nejobecnější, avšak současně co nejméně jasné formulace, umožňující různý výklad v závislosti na prioritách a akcentech té které politické reprezentace, jakož i na to navazující závěr o úspěšné obraně dotčených národních zájmů. Jen diskuze týkající se způsobu přijímání unijních předpisů by vydala na samostatné pojednání a vysoce převyšuje cíle této práce, a proto autor (doktorand) považuje za vhodné omezit se na toto stručné konstatování.

Důsledkem kombinace všech výše uvedených okolností je zvýšené zaměření orgánů finanční správy na problematiku převodních cen. Jedná se totiž typicky o oblast, kde posouzení výše / způsobu stanovení těchto cen, které má bezprostřední vliv na stanovení daňové povinnosti (daňového základu), je do značné míry subjektivní. Pro orgány finanční správy se tak nabízí ideální příležitost k navýšení daňových příjmů doměřením daně v důsledku vyjádření odlišného názoru na to, jak se měl daňový subjekt v dané situaci ekonomicky zachovat pokud jde o stanovení vnitrokoncernových cen, resp. kterému ze subjektů tvořících součást koncernu je zisk přiřitatelný.

2.1.4. Případ Glaxo

Významným milníkem, který přiléhavě ilustruje limity a problematické oblasti určování převodních cen a nadměrně široké uvážení daňové správy je případ mezinárodní farmaceutické společnosti Glaxosmithkline (dále jen *Glaxo*). Přestože se jedná o rozhodnutí z USA, jeho vliv na vývoj problematiky převodních cen v Evropě je zásadní.

Společnosti Glaxo v USA (dále jen *Glaxo US*) byla předmětem daňové kontroly v roce 1992, přičemž dvanáct let poté jí byla doměřena daň ve výši 2,7 mld. dolarů na základě úprav převodních cen v transakcích s mateřskou společností Glaxosmithkline UK (dále jen *Glaxo Group UK*) za období 1989 až 1996. Následovala soudní řízení a případ byl nakonec vyřešen sjednáním smíru a astronomického daňového doplatku ve výši 3,1 miliardy dolarů mezi Glaxo a International Revenue Service (dále jen *IRS*).

Společnost Glaxo US ve spojených státech prodávala léčiva vyvinutá a patentovaná Glaxo Group UK, která dále zajišťovala řadu dalších aktivit včetně veškerého klinického vývoje a testování, vývoje výrobní technologie pro léčivo, registrace léčiva mimo USA, celosvětového marketingu, uvedení léčiv na trh mimo USA, pojmenování produktů a registraci ochranných známek, vytvoření strategie pro uvedení na trh v USA, zajištění dodatečných prodejních kapacit nad rámec Glaxo US. Aktivita Glaxo US zahrnovaly získání schválení léčiva u FDA, druhotnou výrobu, aplikaci marketingových strategií vyvinutých Glaxo Group UK v USA, uvedení na trh v USA a prodejní aktivity. Vnitroskupinové transakce zahrnovaly nákup účinné látky, licenční poplatky k právům duševního vlastnictví potřebným pro prodej léčiv. Ceny byly nastaveny metodou cenového rozpětí při opětovném prodeji (RPM) způsobem, který umožňoval Glaxo US dosahovat hrubého ziskového rozpětí ve výši 55%. Výsledkem stanovených převodních cen bylo rozdělení zisku mezi Glaxo US a Glaxo Group UK v poměru 30:70. IRS ovšem v rámci daňové kontroly došla k závěru, že zisk by měl být rozdělován v poměru 80:20 a převodní ceny určila metodou rozdělení zisku, ale závěr o poměru dělení zisku nepodložila žádným výpočtem či ekonomickými daty. Zmíněné licenční poplatky nebyly uznány jako odčitatelné náklady, protože IRS byla toho názoru, že vlastníkem daných práv duševního vlastnictví je Glaxo US, jelikož považovala za titul k jejich užívání bezplatnou licenci vycházející z podílu Glaxo US na procesu vytvářejícím hodnotu těchto práv. Stejným způsobem se IRS postavila také k platbám za marketing.³¹

Jádrem tohoto případu byla neexistence metod pro určení podílu jednotlivých subjektů na vytváření zisku, přestože jednotlivé aktivity vyvíjené Glaxo US a Glaxo Group UK nebyly nijak rozporovány. Velkou pozornost si případ získal také proto, že zahrnoval otázku vlastnictví a

³¹ FRIS, Pim; GONNET, Sébastien. A European View on Transfer Pricing after Glaxo. In: *Transfer Pricing, Intangibles and Economics: What Economic Analysis Adds*. 1. vyd. 2007. s. 41-61; THANGADURAI, P. *Brand Promotion Expenditure a Critical Analysis from the Perspective of Indian Transfer Pricing*. 32 s. Dostupné z: <http://ssrn.com/abstract=2327796>;

oceňování koncernových marketingových aktivit a nehmotných statků. Tato oblast je zdrojem značné právní nejistoty, kdy daňové subjekty nemají dostatek vodítek k postupu, který by garantoval soulad převodních cen s představami daňové správy. Je velmi obtížné kvantifikovat, jakou mírou marketingové služby a nehmotné statky přispívají k vytváření zisku i v situaci, kdy je jasně definováno, jaké marketingové aktivity jednotlivé subjekty v rámci koncernu (skupiny) vyvíjí a kdo je vlastníkem práv z duševního vlastnictví.

Význam marketingových aktivit přitom může být zásadní, jak ukazuje například producent známého nápoje Red Bull, který díky marketingu může prodávat svůj produkt kvalitou podobný celé řadě konkurenčních produktů za výrazně vyšší cenu.³²

Případ Glaxo ukázal potřebu jiného přístupu v oblasti oceňování nehmotných statků, u kterých není dostačující pouhé konstatování, jaké aktivity vyvíjí jednotlivé společnosti. Fris a Gonnet navrhuji řešení v podobě analýzy odvětví z hlediska vlivu jednotlivých faktorů na vytváření hodnoty zboží či služeb a rozboru řetězce vytváření hodnoty ve skupině. V případě Glaxo dostupné dokumenty neukazují, že by IRS podobný rozbor provedla a je nejasné, jakým způsobem došla k poměru rozdělení zisku 80:20 ani na základě čeho byl nakonec sjednán doplatek odpovídající poměru dělení zisků 70:30. Čtrnáct let trvající spor tedy nepřinesl nové poznatky ohledně nehmotných statků spojených s marketingem. Přínos a význam případu spočívá zejména v upozornění na specifické problémy s touto oblastí spojené. Jde o příklad toho, jak diametrálně odlišně může stejné skutečnosti a význam stejných aktivit pro vytváření hodnoty posoudit daňový poplatník a daňová správa. Glaxo také přineslo odklon IRS od metody srovnatelného zisku (dále jen *CPM*), která v předchozím desetiletí představovala její hlavní nástroj. Téměř výsadní aplikace CPM ze strany IRS přitom uspala diskuzi o řadě problematických momentů určování převodních cen, které s Glaxo opět nabyly na aktuálnosti.³³

Význam a problematickou povahu marketingu uznává i Směrnice OECD. Uvádí, že marketing může vést k vyšším výnosům a v tomto ohledu je třeba do značné míry vycházet z rozdělení práv a povinností v ujednání mezi stranami a samotné jednání jednotlivých

³² The Wind Behind Red Bull's Wings [online]. 2013. <https://www.forbes.com/sites/forbesasia/2013/06/24/the-wind-behind-red-bulls-wings/#34b7b15a7b79> [cit dne: 10. 9. 2017]

³³ FRIS, Pim; GONNET, Sébastien. A European View on Transfer Pricing after Glaxo. In: Transfer Pricing, Intangibles and Economics: What Economic Analysis Adds. 1. vyd. 2007. s. 59.

společností.³⁴ Celkově je však ve Směrnici OECD této problematice od revize v roce 2010 věnováno mnohem více pozornosti³⁵ a již nechybí snaha o definici nehmotných statků spojených s marketingem.

Obrana proti postupu daňové správy je právě s ohledem na subjektivní hodnocení výše převodních cen, jakož i skutečnosti, že málokdy připadá v úvahu výhradně jediný způsob jejich určení, značně komplikovaná. Politické reprezentaci poté stačí pouze pokračovat v kampani, podle níž je potřebné v každém stanovení převodní ceny, které se liší od stanoviska orgánu daňové zprávy, vidět úmyslný pokus o daňový únik. Jedná se o situaci, kdy se oproti veškeré logice neuplatní známé anglické rčení *You can't have your cake and eat it (too)*, které vyjadřuje jednoduchý axiom, podle něhož je vždy nezbytné rozhodnout se pro jednu z vzájemně se vylučujících variant a není možné využívat plodů obou z nich. V případě převodních cen se to orgánům finanční správy ale úspěšně daří, když prostřednictvím rozporování převodních cen *de facto* plíživě navyšuje daňovou zátěž, formálně může ale dovozovat, že daňový systém zůstal intaktní a daňovým subjektům jsou i nadále k dispozici veškeré benefity jako doposud.

Výše uvedené nejsou jen subjektivní dojmy autora (doktoranda) založené na jeho dlouholeté praxi a dlouholetém výzkumu v této oblasti. Nárůst aktivity orgánů finanční správy lze dokumentovat i odpovídajícími statistikami, které ukazují strmý nárůst daňových doměrků z daných důvodů. V roce 2016 proběhlo cca 900 kontrol, což je nárůst v porovnání se situací v předchozím roce (tj. v roce 2015) o více než 10 %.³⁶

Tyto kontroly skončily s následujícími výsledky:³⁷

Rok	Doměřená daň (Kč)	Zvýšení základu daně (Kč)	Snížení daňové ztráty (Kč)
2013	71.759.104,00	336.386.414,00	131.267.918,00

³⁴ *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, 2017, S. 204. ISBN 978-92-64-26273-7. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

³⁵ Nehmotným statkům se věnuje kapitola IV.

³⁶ Szmaragowski, D.; Řehák, Z., *Převodní ceny hitem finanční správy*, [online], publikováno 15. 05. 2017, dostupné z: <http://danovky.cz/cs/prevodni-ceny-hitem-financni-spravy> [cit. 2017-09-01].

³⁷ Ibid.

2014	59.402.410,00	259.612.320,00	244.221.586,00
2015	446.263.377,00	2.431.935.440,00	390.970.153,00
2016	886.116.252,00	4.783.203.802,00	8.502.980.932,00

Tabulka č. 1

Takto prudký nárůst nelze vykládat jen zvýšenou kontrolní činností (oproti 10 % navýšení počtu kontrol stoupla hodnota daňových doměrků na dvojnásobek). Jestliže se nespokojíme s povrchním vysvětlením, podle něhož měly finanční úřady extrémní *šťěstí* na obchodní transakce vysoké hodnoty, u nichž byla tvrzená manipulace s převodními cenami objevena, nelze pochybovat o tom, že muselo dojít k zásadnímu obratu v přístupu daňových úřadů. Tento postup by byl plně pochopitelný v případě, jestliže by byl doprovázen odpovídající transparentní úpravou legislativy a finanční správa by tak měla relevantní důvod ke změně praxe. K žádné takové změně nedošlo. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, které představuje právní základ pro stanovení převodních cen v rámci České republiky, nedoznalo ve sledovaném období žádných změn, z nichž by potřeba zcela odlišného přístupu vyplývala.

2.1.5. Převodní ceny v kontextu EU

Na poli EU neexistuje specifická úprava, která by problematiku převodních cen výslovně upravovala. Je přijímán názor, že se jedná o oblast spadající do výlučné pravomoci jednotlivých členských států. Daňová politika, včetně poskytování různých úlev, je obecně považována za jeden z nástrojů, jejichž prostřednictvím se státy snaží maximalizovat svůj investiční potenciál. Vytvoření příznivých podnikatelských podmínek ve snaze přilákat na své území nové podnikatelské subjekty a tím také zvýšit daňové výnosy je zcela legitimní. Současně také vysvětluje neochotu států vzdát se byť jen částečně své suverenity a přistoupit k jakékoliv harmonizaci daňových pravidel. Došlo by tak ke ztrátě konkurenčních výhod, o něž se státy snaží mimo jiné nastavením daňových sazeb.

Přístup jednotlivých členských států vykazuje v tomto směru silné protiklady, když na jednu stranu je harmonizace daňových pravidel z politických důvodů odmítána,³⁸ současně je však

³⁸ Viz např. dlouhodobě diskutovaný projekt společného daňového základu u daně z příjmů právnických osob. Původně byl komplexní návrh v tomto směru předložen již v roce 2011, jednání o něm ale nevedla k žádnému výsledku. Dne 25. 10. 2016 se Komise rozhodla projekt obnovit a byly představeny nové návrhy, přičemž nyní došlo k rozdělení do dvou samostatných částí. Předmětem diskuzí a odborného posouzení jsou nyní

akcentováno, že stávající systém, kdy je problematika daní z příjmu upravena výhradně na národní úrovni, již neodpovídá potřebám globální ekonomiky a globálním korporátním strukturám. Přidáme-li k rozsáhlé mobilitě ústící v přeshraniční přesah stále většího množství transakcí nikoliv nezanedbatelné rozdíly v daňových systémech, je pochopitelná snaha o maximalizaci zisku přenesením ekonomických aktivit do státu s příznivým podnikatelským prostředím ve smyslu nízkých nákladů a dostupné pracovní síly, a nízkého zdanění zisků. Zatímco dříve byla konkurence podnikatelského prostředí považována za něco pozitivního, nyní začíná být viděna jako problém s tím, že možnosti využití daňových postupů poskytovaných národními právními řády je v rozporu s fungováním jednotného trhu.³⁹

Jako nedostatečná jsou vnímána stávající opatření a principy představované smlouvami o zamezení dvojího zdanění a Směrnicí. Princip tržního odstupu je přitom i ze strany SD EU akceptován. Skutečnost, že zásada tržního odstupu představuje vhodné kritérium odlišení vykonstruovaných operací od reálných hospodářských transakcí, byla přijata již v rozhodnutí C-524/04 ze dne 13. 03. 2007 ve věci *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, kde bylo ve vztahu ke sporné nízké kapitalizaci uvedeno (cit.): *Okolnost, že společnosti-rezidentovi byl poskytnut úvěr společností-nerezidentem za podmínek, které neodpovídají tomu, co by dotyčné společnosti dohodly za podmínek úplné hospodářské soutěže, představuje totiž pro členský stát, ve kterém je společnost přijímající úvěr rezidentem, objektivní prvek, který může být ověřen třetími osobami za účelem určení, zda dotčená transakce představuje jako celek nebo zčásti čistě vykonstruovanou operaci, jejímž hlavním účelem je obejít daňový právní předpis tohoto členského státu. V tomto ohledu se jedná o to, zda by při neexistenci zvláštních vztahů mezi dotyčnými společnostmi úvěr nebyl poskytnut nebo zda by byl poskytnut v jiné výši nebo s jinou úrokovou mírou.*

Vychází se však z toho, že hledisko tržního odstupu je ospravedlnitelné naléhavými důvody obecného zájmu, jestliže je způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.⁴⁰

návrhy dvou směrnic Rady – konkrétně návrh směrnice o Společném základu daně z příjmu právnických osob (CCTB) a návrh směrnice o Společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob (CCCTB).

³⁹ Viz vysvětlující memorandum k návrhu směrnice o společném základu daně z příjmu právnických osob.

⁴⁰ Odkazováno je na rozhodnutí C-240/90a C-300/90, kde bylo připuštěno, že nezbytnost chránit soudržnost daňového režimu může odůvodnit omezení výkonu základních svobod.

Dané závěry byly potvrzeny v rozsudku SD EU C-311/08 ze dne 21. 01. 2010 ve věci *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)*, kde byl vysloven závěr, podle něhož (cit.): *článek 43 ES ve spojení s článkem 48 ES musí být vykládán v tom smyslu, že v zásadě nebrání takové právní úpravě členského státu, jako je úprava dotčená v původním řízení, podle níž je zvláštní nebo bezúplatná výhoda zdaněna u společnosti-rezidenta, byla-li tato výhoda poskytnuta společnosti usazené v jiném členském státě, k níž je tato první společnost přímo či nepřímo ve vztahu závislosti, zatímco společnost-rezident nemůže být z takové výhody zdaněna, byla-li tato výhoda poskytnuta jiné společnosti-rezidentovi, k níž je tato první společnost ve vztahu závislosti. Předkládajícímu soudu nicméně přísluší ověřit, že taková právní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, nepřekračuje meze toho, co je k dosažení cílů sledovaných touto právní úpravou, posuzovaných souhrnně, nezbytné.*

Jak je vidět, předmětná problematika je v kontextu EU pojmána spíše z hlediska základních svobod, kdy se dbá na to, aby nedocházelo k neodůvodněným rozdílům mezi daňovými rezidenty a subjekty jiných členských států. Problematika převodních cen v kontextu, v jakém je aktuálně na mezinárodní scéně diskutována, má však širší dosah. Spojenými osobami mohou být i subjekty z jednoho členského státu. Předmětem této práce ovšem není hodnocení toho, zda je požadavek tržního odstupu v souladu se svobodou usazování a do jaké míry lze v jeho rámci uplatňovat přísnější kritéria vůči daňovým nerezidentům, nýbrž zda je toto pravidlo nadále uplatnitelné nebo je potřeba začít hledat jiná kritéria pro stanovení daňového základu u osob sdružených do koncernu.

2.2. Některé aspekty vývoje problematiky převodních cen ve vybraných evropských zemích

2.2.1. Velká Británie

Je pravdou a autor (doktorand) nikterak nepopírá, že se nejedná o problém, který by byl omezen na území ČR. Ke slibům přijetí opatření proti tvrzeným nekalým praktikám je přistupováno prakticky po celé Evropě. Ve Velké Británii přistoupila nová vláda premiérky Theresy Mayové k rozsáhlým slibům učinit opatření zabráňující možnosti praktik, které jsou považovány za škodlivé.⁴¹ Obrat přístupu britských daňových orgánů lze dokumentovat na

⁴¹ V předvolební kampani k letošním předčasným volbám prohlásila (cit.): *Nezáleží mi na tom, jestli jste Amazon, Google nebo Starbuck; máte závazek [společnosti – doplnění provedeno pro účely této práce autorem] něco vrátit, máte dluh vůči spoluobčanům a máte odpovědnost řádně hradit své daně.* Schutte, S., *The difference*

rozhodnutí ve věci *Icebreaker*,⁴² které bývá označováno jako přelomové. Toto rozhodnutí bylo navíc veřejně široce prezentováno, když daňové schéma bylo ze strany orgánů finanční správy (*HM Revenue and Customs*) označeno za nelegální.

Nejedná se sice o případ týkající se převodních cen, do určité míry lze ale přístup orgánů finanční správy zobecnit. I zde totiž bylo posuzováno schéma, dle závěrů obou soudů umělé, jehož prostřednictvím mělo docházet k daňově uznatelným investicím spojeným s uměleckou činností. Autor (doktorand) zde nehodlá předmětné rozhodnutí hodnotit z věcné stránky a posuzovat, do jaké míry se jednalo o schéma umělé a do jaké nikoliv. Dané obchodní vztahy jsou příliš komplexní na to, aby bylo možné pouze ze samotného textu rozhodnutí a dostupných pramenů bez jakýchkoliv dalších podkladů jednoznačný názor vyslovit. Zajímavé jsou spíše jiné aspekty, na které chce autor poukázat. Vznik schématu se datuje do roku 2003, přičemž spor se týkal rozhodnutí orgánů finanční správy vztahujících se k daňovým obdobím 2005-2006 až 2009-2010. Finanční správa tedy až zpětně po několika letech zjistila, že prostřednictvím schématu dochází k daňovým únikům. Jakkoliv je tento postup ze striktně formálního pohledu legální, jen těžko pomůže k právní jistotě investorů, kteří v okamžiku, kdy jim byla účast ve schématu nabídnuta, oprávněně věřili, že se jedná o legální transakci.

Dalším z případů, kde nebyly daňové úlevy uznány na základě závěru, podle něhož byly prezentované obchodní transakce pouhým umělým schématem, je rozhodnutí týkající se jiného schématu, jehož předmětem byly investice do filmové produkce.⁴³ Za zásadní v tomto

between tax avoidance and tax evasion, publikováno 12. 05. 2017 [online], dostupné z: <http://realbusiness.co.uk/accounts-and-tax/2017/05/12/difference-tax-avoidance-tax-evasion/> [cit. 2017-09-04].

⁴² Rozhodnutí prvního stupně ze dne 07. 05. 2014 *Acornwood LLP & Ors* [2014] TC 03545 UKFTT 416 (TC) - [online], dostupné z <http://financeandtax.decisions.tribunals.gov.uk/judgmentfiles/j7741/TC03545.pdf> [cit. 2017-09-04] a následné rozhodnutí odvolacího soudu ze dne 04. 08. 2016 *Acornwood LLP, Bastionspark LLP, Edgedale LLP, Starbrooke LLP, Hawksbridge LLP v The Commissioners for HM Revenue and Customs*: [2016] UKUT 0361 (TCC) 2017 - [online], dostupné z: <http://pwc.blogs.com/files/acornwood-v-hmrc.pdf> [cit. 2017-09-04].

⁴³ Court of Appeal - *Samarkand Film Partnership No. 3 & Ors v Revenue and Customs* [2017] EWCA Civ 77 ze dne 24. 02. 2017 - [online], dostupné z: <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2017/77.html> [cit. 2017-09-04].

rozhodnutí je možné považovat závěr, podle něhož se finanční správa může odchýlit od svých pravidel týkajících se posuzování příjmů z podnikatelské činnosti - *business income manual (BIM)*, jestliže má oprávněné podezření, že se v daném případě jedná o daňový únik.⁴⁴ Jedná se o materiál, který byl původně připraven jako interní předpis sjednocující praxi, v současné době je však veřejně dostupný a začal tedy představovat i jakousi pomůcku pro daňové subjekty a jejich poradce. Jakkoliv má tento závěr své opodstatnění a lze s ním souhlasit v případech, kdy o protiprávnosti posuzovaného jednání nejsou pochybnosti, je minimálně sporný za situace, kdy jsou pohnutky daňového subjektu předmětem subjektivního posouzení a kdy takto může být sankcionováno i legitimní daňové plánování. Jeho nedílnou součástí by dle autora (doktoranda) mělo být posouzení, zda je plánovaná transakce v souladu s aplikovatelnými právními předpisy a zda vyhovuje kritériím používaným v praxi orgány finanční správy. Pravděpodobně nejpoužívanější pomůckou bude rozhodovací činnost, ale tam, kde jsou k dispozici jiné podklady, tj. BIM nebo v případě ČR pokyny Ministerstva financí a GŘ řady D, které jsou zveřejňovány a daňovým subjektům k dispozici, měly by z nich daňové subjekty vycházet. I když se nejedná o právně závazné dokumenty, orgány finanční správy se ve své většině drží pravidel zde obsažených.

V kontextu *uměle vytvořených daňových schémat*, jakkoliv autor s tímto termínem nesouhlasí, hrozí riziko aplikace *Hlavy XXII*, kdy orgán finanční správy zkonstatuje, že bylo na jeho straně dostatečné podezření z daňového úniku, odmítne výklad obsažený v BIM či jiném obdobném předpisu aplikovat a v důsledku této skutečnosti dovodí, že daňový subjekt uplatnil nároky, které mu nenáleží. Jinými slovy, zjištění protiprávního jednání musí vždy předcházet a musí být učiněno nezávisle na závěru, že v důsledku podezření na protiprávní jednání nelze vycházet z daných výkladových pravidel.

Nejlépe to lze demonstrovat na konkrétním příkladu. Na základě BIM bere HMRC mimo jiné a vědomí, že daňové úlevy, na které by v souladu s právní úpravou mohl vzniknout nárok společníkům, mohou být zohledněny při posuzování, zda má transakce, která je posuzována,

⁴⁴ Který je ovšem v rozhodnutí označován jako *tax avoidance*, což jen opět ukazuje, jak nejasný tento pojem je. Dle autora jestliže již soud dospěl k závěru, že se jednalo o umělé schéma, na jehož základě nedocházelo k faktické obchodní činnosti – opět aniž by bylo hodnoceno, zda tento závěr obstojí po věcné stránce – není důvod, proč by toto jednání nemělo spadat pod kategorii *tax evasion*.

obchodní / podnikatelský charakter.⁴⁵ V prvním případě, tj. jestliže finanční správa dospěje na základě jiných okolností k závěru, že se jedná o daňový podvod, vypadá logická posloupnost následně:

- daňový subjekt se dopustil daňového podvodu;
- protože se jedná o daňový podvod, nelze transakci, která by jinak byla považována za řádný obchodní vztah, jehož podnikatelský charakter a rentabilita by byly doloženy započtením daňové výhody společníka, za takový považovat;
- protože předmětná transakce nemá podnikatelský charakter, nevznikl společníku nárok na daňovou výhodu.

Za těchto okolností nastává ale nemožnost aplikace výkladu, jehož se subjekt, jež se daňového podvodu dopustil, automaticky domáhal a není nezbytné ji speciálně dovozovat. Oproti tomu v případě druhém je riziko, že finanční správa odůvodní neposkytnutí daňové výhody následujícím způsobem:

- nejsou pro to sice jednoznačné důkazy, ale je zde určité podezření, že daňový subjekt se dopustil daňového podvodu;
- v důsledku této skutečnosti je možné odchýlit se od BIM, tj. HMRC není vázána zde obsaženými výkladovými pravidly;
- s ohledem na výše uvedené není při posouzení transakce očekávaný daňový benefit při posuzování charakteru dotčené transakce zohledněn a bude vysloven závěr, podle něhož se nejednalo o podnikatelské / obchodní jednání. Bez zohlednění daňové výhody totiž nebyly naplněny požadavky ekonomické rentability nezbytné pro to, aby mohla být transakci hodnocena jako o obchodní.⁴⁶

⁴⁵ Cit.: *HMRC accepts that tax benefits to partners can be taken into account in assessing the commerciality of the trade.* – Odstavec 124 citovaného rozhodnutí Samarkand Film Partnership No. 3 & Ors v Revenue and Customs [2017] EWCA Civ 77.

⁴⁶ Praxe HMRC vychází zjednodušeně z elementárního principu, podle něhož je obchodní / podnikatelská činnost provozována za účelem zisku. Za legitimní jsou tak považovány transakce, u nichž lze tento účel dovodit, resp. u nichž není zřejmé, že bez ohledu na další okolnosti nemůže být jejich prostřednictvím zisku nikdy dosaženo a lze dovozovat, že byly uzavřeny výhradně za účelovým vytvořením daňové ztráty (v konkrétním pojednávaném případě se jednalo o možnost společníka subjektu, který je obdobou české osobní společnosti, započíst si její daňovou ztrátu oproti svým jiným zdanitelným příjmům).

- Poněvadž se nejednalo o transakci uskutečněnou v rámci obchodní / podnikatelské činnosti, dopustil se společník odpočtem ztráty daňového úniku.

Tímto postupem by příslušné orgány mohly jednoduše prokázat vlastní tvrzení o tom, že postup daňového subjektu odporoval právním předpisům. Autor (doktorand) si je plně vědom, že se zde jedná o poměrně specifické pravidlo a že ve většině případů závěr o porušení daňové legislativy takto jednoduše dovodit nelze a musely by přistoupit další okolnosti, aby k naplnění zákonných požadavků nedošlo. Na druhou stranu se však nejedná o jediné výkladové pravidlo, kde obdobné riziko hrozí.⁴⁷ Autor se však snaží poukázat na stále větší tendence orgánů finanční správy postupovat subjektivně a přizpůsobovat výklad právních předpisů svému podezření na daňový únik. Pouze na základě toho, že určitá transakce může teoreticky sloužit jako prostředek k uskutečnění daňového úniku, nelze z toho dovozovat, že by orgány finanční správy měly mít možnost přistupovat k ní jako k *a priori* podezřelé a hodnotit okolnosti dovozovaných závazkových vztahů jiným způsobem, než jak by činily u obdobných transakcí, u nichž by podezření na daňový únik nebylo vysloveno.

Citované rozhodnutí přineslo ještě jeden závěr, který se analogicky uplatní také ve vztahu k převodním cenám. Jedním z argumentů, které byly za účelem rozporování závěrů HMRC předloženy, byl poukaz na ustálenou praxi, od níž se měl HMRC při posuzování veškerých okolností odchýlit. Soud se této otázky dotkl jen okrajově, když primárně vycházel z toho, že nebyly předloženy dostatečné důkazy prokazující ustálenou praxi týkající se řešených otázek, přesto však vyslovil závěr, že i pokud by bylo možné z ustálené praxe vycházet, neměla by její existence na rozhodnutí žádný vliv a nemohla by odůvodnit závěr o legitimním očekávání daňového subjektu, že jeho záležitost bude vyřešena obdobných způsobem.⁴⁸

Soud tento svůj závěr bohužel nikterak blíže nevysvětlil a ponechává jej v obecné rovině. Jeho nejednoznačnost přitom umožňuje i výklad, který by poskytl HMRC další možnost, jak

⁴⁷ Obdobným způsobem lze například vyloučit aplikaci principu, podle něhož nepředstavuje podklad pro závěr o absenci obchodní / podnikatelské činnosti subjektu pouhý fakt, že z jeho strany došlo pouze k jednorázové transakci.

⁴⁸ Cit.: *He did not suggest that settled practice alone would be sufficient to ground a legitimate expectation. In the light of the conclusions which I have reached about the BIM, and in the absence of any argument that settled practice alone would suffice, it is clear to me that settled practice (even if established) could not save the day for the taxpayers.* – Odstavec 128 citovaného rozhodnutí Samarkand Film Partnership No. 3 & Ors v Revenue and Customs [2017] EWCA Civ 77.

postihovat jednání, která byla dlouhodobě akceptována a vyhodnocena jako jsoucí v souladu s daňovými předpisy. Není přitom zřejmé, jaký jiný výklad mohl mít soud na mysli. Jako zcela nadbytečné by se daný závěr jevil v okamžiku, kdy by se soud snažil vyjádřit, že se ustálené praxe nelze dovolávat v případě daňového úniku, resp. že tato musí být navázána na aplikaci BIM, které se daňový subjekt v řízení dovolával a která byla odmítnuta. Kromě toho, že by se jednalo o proklamaci notoriety,⁴⁹ je sporná i samotná věcná stránka vyjádření, když v takovém případě by jen těžko bylo možné hovořit o stejném skutkovém základu, na jehož základě by bylo možné dovolávat se ustálené praxe i v pojednávaném případě.

Tím nemá být jakkoliv popřen princip individuálního posouzení každého případu a zohlednění veškerých odlišností, které mohou, ale v závislosti na jejich povaze nemusí vést k závěru, že jsou zde rozdíly odůvodňující odlišné rozhodnutí. Nelze nevidět, že přes proklamace politiků o nutnosti jejího zpřehlednění a zjednodušení se daňová legislativa stává stále komplikovanější a i přes populární tvrzení, že důsledky tohoto stavu jsou výhradně ku prospěchu daňových poplatníků, opak je pravdou. Stejně tak, jak existující výjimky a nejednoznačnosti využívají daňoví poplatníci ke snížení své daňové povinnosti, poskytují tyto možnost orgánům finanční správy poukazovat na sebemenší rozdíly ve skutkových okolnostech a dovozovat z nich, že se dosavadní rozhodovací praxe na daný případ nevztahuje.

V porovnání s citovaným rozhodnutím je nutné situaci v ČR hodnotit v zásadě kladně. Orgány finanční správy jsou (jako jakýkoliv jiný správní orgán) ustálenou rozhodovací praxí vázány a mohou se od ní odchýlit jen v odůvodněných případech. To neznamena nemožnost změny přístupu v odůvodněných případech, může se tak dít výhradně do budoucna a opět s obecnou platností. Vytvoření výjimky pro jeden konkrétní případ nepřichází v úvahu, kromě případů, které jsou natolik atypické, že zvláštní postup odůvodňují. Na straně daňového subjektu by takovým postupem došlo k porušení jeho zaručených ústavních práv.⁵⁰ Odkázat lze na odůvodnění rozsudku NSS ze dne 28. 04. 2005, čj. 2 Ans 1/2005-57. Vlastní ustálenou praxí je ve smyslu tohoto rozhodnutí správní orgán vázán i v případě, že mu příslušná právní úprava jinak poskytuje prostor pro správní uvážení.

⁴⁹ Je více než zřejmé, že protiprávní jednání nemůže požívat stejné ochrany a nemůže mít totožné důsledky, jako obdobné jednání odpovídající právním předpisům.

⁵⁰ Viz zásada zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení, která je obsažena v ustanovení čl. 1 věta první Listiny.

Nejedná se přitom o princip, který by bylo možné považovat za specifikum ČR. Nejvyšší správní soud případně odkazuje i na odpovídající zahraniční doktríny, a to zejména pokud jde o německý princip *Selbstbindung der Verwaltung*.⁵¹ O to zarážející jsou výše popsané závěry, k nimž dospěl anglický soud.

Ještě markantnější případ stále restriktivnější praxe orgánů finanční správy představuje britské rozhodnutí ve věci schématu označovaného jako *Ingenious*.⁵² Soud zde ve většině případů nezpochybnil, že ze strany dotčených subjektů docházelo k regulérním obchodním aktivitám, s odkazem na chybné účetní postupy však ke značnému omezení rozsahu, v němž mělo být možné daňovou ztrátu uplatnit. Vzhledem k této skutečnosti soud řízení formálně přerušil, aby daňovým subjektům a HMRC poskytl prostor k novému výpočtu daňové povinnosti. Bylo tedy očekáváno, že podstata nároku nebude zpochybněna a řešena bude výhradně otázka výše odpočtů a odpovídajících daňových ztrát započitatelných společníky. HMRC bylo ale jiného názoru a nárok na uplatnění daňových úlev a započtení daňových ztrát společníky byl zamítnut s odkazem na povahu dotčených výdajů, v souvislosti s nimiž měla ztráta vzniknout. Výdaje na pořízení filmových práv byly označeny za odepisovatelné investice (*capital expenditure*) a nikoliv za běžné náklady (*revenue expenditure*). Vzhledem k nemožnosti dohody bylo v řízení pokračováno a dne 17. 05. 2017 došlo k vydání doplňujícího rozsudku,⁵³ kde byl tento názor finanční správy potvrzen, byť s velkými rezervami. Je očekáváno, že daný spor nelze považovat za ukončený a dotčené daňové subjekty se proti rozsudku odvolají.

⁵¹ V německé literatuře např. Eyermann: *Verwaltungsgerichtsordnung. Kommentar*. 11. vyd., C. H. Beck, München 2000, str. 1010 - 1011; Peine: *Allgemeines Verwaltungsrecht*. 4. vyd. C. F. Müller, Heidelberg 1998, zejm. str. 35 - 36; Sachs: *Grundgesetz. Kommentar*. 1. vyd. C. H. Beck, München 1996, str. 207 - 208; komplexní pojednání viz Maunz-Dürig: *Grundgesetz. Kommentar*. Svazek I. 8. vyd., komentář k čl. 3 Základního zákona, marg. č. 428 - 474) - [pozn. autora – převzato z citovaného rozhodnutí].

⁵² Rozhodnutí prvního stupně *Ingenious Games LLP v Revenue and Customs Commissioners* [2016] UKFTT 521 (TC) – opravené rozhodnutí po odstranění písařských chyb bylo vydáno dne 14. 10. 2016 - [online], dostupné z: <http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2016/TC05270.pdf> [cit. 2017-09-04].

⁵³ *Ingenious Games LLP and others v HMRC* [2017] UKFTT 429 (TC) - [online], dostupné z: <http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2017/TC05893.html> [cit. 2017-09-04].

Autor by rád věřil, že se ze strany HMRC jedná o upřímný odborný názor, s ohledem na další okolnosti a popsané společenské klima se však obává, že se jedná jen o další doklad snahy orgánů finanční správy o maximalizaci daňových výnosů za použití jakéhokoli zpochybnění uplatněných daňových úlev.

Nelze ale říci, že by popsané praktiky byly obecně schvalovány. I v samotné Velké Británii se již začínají ozývat hlasy, podle nichž je přístup HMRC již příliš restriktivní a ohrožuje investice do filmové produkce.⁵⁴ Objevují se tak dotazy, jak zajistit, že schémata představující daňové podvody a oprávněně vyvolávající *pobouření*, neohrozí samotnou podstatu a účel poskytovaných daňových úlev a nebude docházet k situacím, kdy v síti finanční správy zůstanou také legitimní případy daňového plánování a daňové subjekty postupující v souladu s právními předpisy budou vystaveny právní nejistotě a zdlouhavému vyšetřování.⁵⁵

2.2.2. Spolková republika Německo

Je přirozené, že Velká Británie není jedinou zemí, kde dochází ke změně přístupu daňové správy. V souvislosti s novými iniciativami EU a OBSE dochází například ve Spolkové republice Německo k přijetí nové legislativy zpřísňující podmínky pro dokumentaci převodních cen. Počítá se s tím, že nová úprava by byla použitelná již pro daňový rok 2017.⁵⁶

Mezi jiným bude požadována detailní analýza klíčových činností jednotlivých subjektů tvořících součást koncernu a rozložení rizik, která v souvislosti s podnikatelskou činností nesou. Veškerá tvrzení v tomto směru budou muset být doložena konkrétními důkazy, z nichž bude zřejmé, jakou specifickou funkci ten který subjekt v dané transakci zaujmul a s jakými riziky pro něj byla transakce spojena. Požadavek na doložení všech tvrzených skutečností má vyloučit subjektivní a neověřitelné hodnocení.

⁵⁴ Viz např. Johnston, Ch.; *HMRC criticised over film industry tax avoidance probes*, [online], publikováno 27. 02. 2017, dostupné z: <http://www.bbc.com/news/business-39080743> [cit. 2017-09-01].

⁵⁵ Srovnej např. Austin, A.; *HMRC wins case over £26m tax in 'The Queen' film partnership scheme*, [online], publikováno 20. 03. 2017, dostupné z: <https://www.cchdaily.co.uk/hmrc-wins-case-over-ps26m-tax-queen-film-partnership-scheme> [cit. 2017-09-03].

⁵⁶ *Germany: Discussion draft, transfer pricing documentation requirements*, [online], publikováno 03. 04. 2017, dostupné z: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2017/04/tnf-germany-discussion-draft-transfer-pricing-documentation-requirements.html> [cit. 2017-09-05].

Jakkoliv zní teoreticky tento požadavek rozumně, v praxi ovšem dojde výhradně k nárůstu administrativní zátěže pro daňové subjekty, aniž by na jejich straně došlo k jakémukoliv zvýšení právní jistoty. Bez ohledu na to, jak komplexní bude, stále bude záležet na orgánech finanční správy, zda analýzu provedenou daňovým subjektem přijmou nebo dospějí k závěru, že bez ohledu na formální uspořádání závazkových vztahů a jejich vymezení ve smluvní dokumentaci mělo z ekonomického hlediska vymezení funkce jednotlivých subjektů vypadat jinak. Je současně sporné, zda zvýšení administrativní zátěže povede k zamýšlenému cíli, kterým je ulehčení pozice finanční správy. Ta sice bude mít nyní od počátku k dispozici veškerou argumentaci daňového subjektu, současně však bude podrobena vyšším nárokům z hlediska povinnosti vyrovnat se s veškerými skutečnostmi, které budou ze strany daňového subjektu uváděny. To s sebou ponese zvýšené nároky na personální a odborné vybavení orgánů finanční správy.

Namísto urychlení a zpřehlednění celého procesu tak může nastat pravý opak, kdy bude docházet ke komplikovaným soudním sporům ohledně toho, zda předložená dokumentace odpovídá ekonomické podstatě dotčených závazkových vztahů. K tomu ostatně dochází již dnes a autor ostatně v průběhu této práce na mnohá rozhodnutí odkazuje. Další nárůst požadované daňové dokumentace situaci ale jen dále zhorší, nemluvě o rostoucích nárocích na justici. Předmět sporů dotýkajících se převodních cen se stále více přesouvá z roviny dodržení zákonných požadavků, tj. zda tvrzené transakce nejsou pouze předstírané a zda ekonomickou podstatu a stanovenou cenu lze z hlediska principu tržního odstupu akceptovat. Ze strany finanční správy je rozporována ekonomická vhodnost postupu, který byl zvolen, zkoumání, zda zisk dosahovaný jednotlivými subjekty náležejícími do koncernu odpovídá jejich faktickému příspěvku k jeho vytvoření atd. Výsledkem budou soudní spory trvající několik let a rozsáhlé rozsudky plné ekonomických analýz.⁵⁷

Zvýšené požadavky přicházejí také pokud jde o prokazování postupu určení převodních cen na základě srovnatelné nezávislé ceny CUP (*comparable uncontrolled price method*). Požadováno má být doložení veškerých dat, z nichž bylo vycházeno, konfigurací zvoleného vyhledávání v databázích. Cílem je, aby orgány finanční správy byly schopné celý proces verifikovat jeho opětovným provedením.

⁵⁷ Výrazem rozsáhlé nemá přitom, autor na mysli rozhodnutí o několika desítkách stránek. Výše citovaná rozhodnutí z Velké Británie osahují několik set stránek plných komplexního ekonomického hodnocení veškerých aspektů.

V rámci tzv. *master file* je přesně specifikován jeho rozsah s tím, že kromě popisu celkové struktury mají být uváděny veškeré dodací řetězce, smlouvy týkající se poskytovaných služeb, funkční analýza koncernu, transakce vztahující se k restrukturalizaci, jakož i celková strategie týkající se nehmotných statků a finančních aktivit mezi jednotlivými subjekty skupiny.

2.2.3. Lucembursko

Pozadu nezůstává ani Lucembursko, kde byl s účinností ke dni 01. 07. 2017 do zákona o daních z příjmů vložen nový článek 56bis stanovující zpřísněná pravidla pro analýzu převodních cen. Již 27. 12. 2017 byly orgány finanční správy vybaveny novými pravidly pro posuzování vnitrokoncernového financování, za které se obecně považují jakékoliv půjčky nesoucí úroky poskytnuté spojeným osobám, bez ohledu na to, zda byly zdroje takového financování získány v rámci skupiny nebo mimo ni. Přestože do značné míry vychází z dosavadních pravidel, byly detailně specifikovány požadavky spojené s poskytnutím takového financování. Nová pravidla platí pro transakce uskutečněné od 01. 01. 2017 s tím, že subjekty mají lhůtu do konce tohoto roku, aby předmětné nároky splnily a uzpůsobily svou praxi (včetně přípravy odpovídající dokumentace) novým pravidlům. Primárně se vyžaduje, aby jakákoliv osoba poskytující vnitrokoncernové financování disponovala dostatečnou kapacitou (finančním kapitálem), jež by jí umožnil rizika spojená s poskytnutím financování převzít. Přestože se to nemusí zdát na první pohled zřejmé, bude hrát problematika převodních cen svou nezastupitelnou roli i zde. Veškeré podklady, na jejichž základě by měla být kapitálová přiměřenost hodnocena, musí odpovídat podmínkám určení převodních cen. Nelze tedy dovozovat existenci dostatečného kapitálu s tím, že rizika spojená s danou transakcí jsou nižší v důsledku toho, že sjednané podmínky neodpovídají principu tržního odstupu. Bude tedy nezbytné, aby lucemburský subjekt v rámci analýzy vymezil a popsal obchodní i finanční propojení dotčených subjektů, jakož i ekonomické a materiální podmínky transakce, tak aby měly orgány finanční správy k dispozici veškeré informace nezbytné pro provedení kontroly. Současně musí být zkoumaná transakce porovnána s obdobnými transakcemi prováděnými mezi nezávislými subjekty v tržním prostředí, a to včetně stanovení výše odměny / úplaty za poskytnuté financování v souladu s principem tržního odstupu.

Pouze v případě, kdy by způsob vnitrokoncernového financování analogicky odpovídal financování prováděnému regulovanými finančními institucemi, bude kritérium solventnosti posuzováno v souladu s Nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 575/2013 ze dne

26. 06. 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 648/2012.

Nová úprava připouští také zjednodušený režim, a to zejména v případě, kdy by funkce lucemburské entity spočívala výhradně ve zprostředkování. S ohledem na relativně striktní požadavky na výši čistého příjmu po zdanění, která by v poměru ke kapitálu musela být dosažena, aby bez dalších dokladů bylo vycházeno z toho, že sjednané podmínky odpovídají principu tržního odstupu, tj. (10 % v případě subjektů, u nichž by se postupovalo v souladu s Nařízením č. 575/2013 a 2 %⁵⁸ ve vztahu k poskytnutému financování v případě, kdy se bude jednat o subjekt vykonávající zprostředkovatelské funkce), je ale sporné, do jaké míry bude tento režim pro daňové subjekty lákavý a zda nakonec ve svém důsledku nebude jednodušší připravit analýzu převodních cen. Na druhou stranu bude s ohledem na narůstající administrativní náročnost prokázání způsobu stanovení převodních cen nutné vždy v každém individuálním případě zvažovat, která z nabízejících se variant bude pro daňový subjekt výhodnější.

Kromě kapitálové přiměřenosti je dále posuzována také schopnost subjektu poskytujícího financování řídit a kontrolovat případná rizika spojená s poskytnutým financováním. Má tak být zajištěno, že financování nebude poskytováno uměle zřízeným subjektem, který fakticky nemá v Lucembursku jakékoliv materiální ani personální zázemí a celá transakce bude *de facto* řízena ze zahraničí. Přestože v obecné rovině se takový požadavek může jevit jako přiměřený, při bližším zkoumání lze pozorovat také v tomto směru značně restriktivní přístup. V praxi požadavek na přijímání klíčových rozhodnutí na území Lucemburska znamená požadavek na dostatečné personální zajištění, kdy zaměstnanci musí mít kvalifikaci umožňující jim kontrolu a řízení transakce. Dále je vyžadováno, aby většina členů statutárního orgánu byla rezidentem⁵⁹

⁵⁸ Uvedené limity mohou být ze strany lucemburské finanční správy průběžně přizpůsobovány v závislosti na obvyklých tržních podmínkách.

⁵⁹ Ve veškerých zdrojích, které autor při přípravě této práce použil, je konzistentně používán termín rezident. Je proto nutné vycházet z toho, že plnění této podmínky bude vykládáno v souladu s národní úpravou. Zjednodušeně jsou za rezidenta považovány osoby, které v zemi legálně pobývají po dobu delší než 3 měsíce, přičemž příslušné požadavky na získání statusu rezidenta se liší v závislosti na národnosti, profesních aktivitách a důvodech, proč je pobyt v Lucembursku požadován – viz např. *Residency in Luxembourg*, [online], dostupné z <https://www.angloinfo.com/how-to/luxembourg/moving/residency> [cit. 2017-09-11]. Neuplatní se tedy definice *obvyklého bydliště* ve smyslu čl. 19 Nařízení Řím I, případně jiné úpravy stanovující, zda má osoba bydliště v určitém členském státu (např. čl. 62 a 63 Nařízení Brusel I bis). Tento postup je nutno považovat za logický,

Lucemburska. Dle dostupného anglického překladu citované úpravy⁶⁰ se může jednat taktéž o rezidenta majícího tento status v důsledku svých (vymezených) profesních aktivit vykonávaných na území Lucemburska, jestliže je v Lucembursku povinen hradit daň minimálně z 50 % takto získaného příjmu. Pokud by statutárním orgánem byla právnická osoba, považuje se kritérium rezidenství za naplněné za předpokladu že má tento subjekt na území Lucemburska své statutární (registrované) sídlo, jakož i centrální správu. Tento požadavek se uplatní také na vedoucí zaměstnance s oprávněním činit závazná jednání týkající se koncernových financí. Alespoň jedno zasedání valné hromady ročně by se mělo konat na území Lucemburska. V neposlední řadě není možné, aby byl lucemburský subjekt daňovým rezidentem jiného státu.

Jak je vidět, jedná se o požadavky značně restriktivní, od nichž bylo na základě potřeb moderního obchodního styku upouštěno. To se týká zejména kritéria rezidenství. Úmysl zákonodárce je v tomto případě sice zcela zřejmý a dané pravidlo mělo mířit na situace, kdy by za účelem získání daňových výhod došlo v Lucembursku k formálnímu založení právnické osoby, zatímco fakticky by i ve vztahu k tomuto subjektu byla rozhodnutí činěna vedením jiných částí koncernu. Tak, jak bylo dané pravidlo do právního řádu zakomponováno, ale daného účelu nedosahuje. Formální rezidenství nemusí ještě nic vypovídat o tom, zda je naplněn požadavek samostatného a nezávislého výkonu rozhodovací činnosti po materiální stránce.

I třetí osoba, která není rezidentem Lucemburska, může mít požadovanou kvalifikaci a současně se může jednat o osobu, která v rámci koncernu na žádné jiné pozici nepůsobí a byla by schopna se řízení lucemburské právnické osoby plně věnovat. V důsledku moderních technologií není vůbec nezbytné, aby daná osoba pobývala v Lucembursku v rozsahu, který by z ní činil rezidenta. Jinými slovy, ze samotné skutečnosti, že dotčená osoba po většinu svého času pobývá mimo území Lucemburska, nelze dovozovat, že by svou funkci nevykonávala s řádnou péčí a tím méně, že by se z její strany jednalo výhradně o vedlejší / formální činnost, kdy by se primárně tato osoba věnovala činností v rámci jiných částí koncernu v místě svého faktického pobytu.

když daňové předpisy mají univerzální účinnost a stanovují vlastní kolizní kritéria a stanovuje vlastní kolizní kritéria pro případ existence mezinárodního prvku.

⁶⁰ [Online], dostupné z: <http://www.taeconomics.com/images/PDF/Circular%20LIR%2056-1%20and%2056bis-1%20UNOFFICIAL%20ENGLISH%20TRANSLATION.pdf> [cit. 2017-09-11].

Oproti tomu jestliže je status rezidenta jediným kritériem, mohou (teoreticky) všichni členové statutárního orgánu tuto podmínku naplňovat, po materiální stránce ale dojde přesně k tomu, čemu měla úprava zabránit, tj. ve své většině se sice formálně bude jednat o rezidenty Lucemburska, fakticky to však budou osoby věnující se a řídící primárně aktivity jiných částí koncernu a jako členové statutárního orgánu lucemburského subjektu poskytujícího vnitrokoncernové financování budou zvoleni i čistě formálně a za účelem vyhovění novým předpisům.

Autor (doktorand) je toho názoru, že minimálně toto kritérium nemůže nikterak přispět posouzení, zda daňový subjekt disponuje dostatečnými kvalifikovanými silami potřebnými pro řízení a kontrolu rizik vyplývajících z vnitrokoncernového financování. Jako obdobně bezobsažné je možné hodnotit požadavek na konání valné hromady v Lucembursku. Pomineme-li skutečnost, že je zde ještě menší návaznost na faktickou činnost daného subjektu než v předchozím případě a již jen z tohoto důvodu se dané kritérium jeví jako zcela nadbytečné, bude zajímavé sledovat, jakým způsobem se orgány finanční správy v praxi vypořádají s vymezením *konání valné hromady na území Lucemburska* v návaznosti na možnost hlasování na dálku prostřednictvím odpovídající technologie atd. Znamená to, že lucemburské subjekty, na něž dopadá popisovaná nová legislativa, budou nad rámec právní úpravy společností omezeny ve způsobu konání valné hromady s tím, že v případě nedodržení požadavku na její konání na území Lucemburska budou orgány finanční správy oprávněny zpochybnit celou transakci?

Z pohledu právní jistoty bude mít největší dopad pravidlo, podle něhož účinností nové úpravy pozbývají platnosti veškerá rozhodnutí finanční správy o převodních cenách vydaná na žádost daňových subjektů (APA). Nedošlo zde ani ke stanovení jakéhokoliv přechodného období. Daňové subjekty nejenže ztratí jistotu ohledně dlouhodobě plánovaných transakcí, jejichž parametry byly plánovány právě v návaznosti na stanovisko finanční správy k předpokládaným převodním cenám, ale budou muset vynaložit prostředky (finanční i personální) na přípravu zcela aktualizované dokumentace, která by byla v souladu s novou právní úpravou, rozšiřující rozsah požadovaných informací.⁶¹

⁶¹ K problematice vnitrokoncernového financování např. *Luxembourg Tax Flash: Luxembourg Transfer Pricing Rules Adjusted to a Post-BEPS Environment*, [online], publikováno 28. 12. 2016, dostupné z: <https://www.loyensoeff.com/nl-nl/news-events/news/luxembourg-transfer-pricing-rules-adjusted-to-a-post-beps-environment> [cit. 2017-09-10] nebo *Revamping of the Luxembourg transfer pricing rules applicable to intra-*

Jinou zásadní změnou, jež Lucembursko v souvislosti s převodními cenami čeká, je nová úprava daňového režimu určitých druhů duševního / průmyslového vlastnictví, poskytující ve formě daňového zvýhodnění pobídky pro investice do vývoje a výzkumu. Také v tomto případě kopírují legislativní změny nejnovější závěry OECD v rámci tzv. akčního plánu BEPS, kdy byla v mezinárodním kontextu dosažena shoda na tom, že jakákoliv daňová zvýhodnění vztahující se k duševnímu / průmyslovému vlastnictví jsou přípustná za situace, kdy takto zvýhodněné daně zisky mají přímou souvislost s územím tohoto konkrétního státu, jinými slovy, jestliže na jeho území probíhala ekonomická aktivita, v jejímž důsledku došlo ke vzniku předmětu duševního / průmyslového vlastnictví. Právě tento prvek v dosavadní úpravě chyběl, když nebyla požadována návaznost faktických aktivit a vynaložení finančních prostředků jako předpokladu pro uplatnění nároku na daňovou úlevu.

Na straně OECD lze pozorovat snahu o zamezení situacím, kdy vlastník a současně tvůrce nehmotného práva toto převede na subjekt sídlící ve státě poskytujícím preferenční daňové zacházení výnosům získaným v důsledku užívání těchto práv. V souladu se zdůrazněním výzkumu a vývoje se zvýhodnění vztahuje na patenty, průmyslové vzory a autorská práva vztahující se k softwaru.

V samotném daňovém zvýhodnění nedochází k zásadním změnám. I nadále tedy platí, že daňový subjekt bude oprávněn uplatnit osvobození od daně až do výše 80 % zisku z výše uvedených nehmotných práv.⁶² Při plném využití popsaného daňového zvýhodnění by efektivní daňová sazba činila cca 5,2 %. Podíl zisku osvobozeného od daně je vyjádřen poměrem uznatelných a celkových výdajů.

Odpovídající legislativní návrh byl předložen dne 04. 08. 2017 a počítá se s jeho účinností od roku 2018. Oproti stávajícímu režimu došlo k zásadnímu omezení průmyslových práv,

group financing transactions, [online], publikováno 03. 01. 2017, dostupné z: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=511c8c27-ce9b-4008-a402-cb8ac648d304> [cit. 2017-09-10].

⁶² Vycházeno je z čistého zisku po odečtení nákladů, které se bezprostředně vztahují k vývoji, vylepšení a údržbě předmětu nehmotného práva vynaložených daňovým subjektem uplatňujícím nárok na daňové zvýhodnění. Daňově odpočitatelné však nejsou veškeré náklady, ale pouze náklady přímo se vztahující k předmětu nehmotného vlastnictví. Tyto náklady jsou považovány za uznatelné také v případě, kdy jsou odpovídající činnosti výzkumu a vývoje *outsorcovány* na třetí osoby za předpokladu, že se nejedná o osoby spojené (v případě propojených osob jsou tyto náklady neuznatelné). Jako součást snah o zvýšení konkurenceschopnosti Vyloučeny jsou náklady na akvizici či financování nehmotných práv, jakož i náklady na nemovitý majetek.

kterých se daňová úleva týká, když nově nejsou obsaženy zejména ochranné známky a domény.⁶³

Výše uvedené nemá být žádným vyčerpávajícím výčtem, ale jedná se o jakýsi vzor tendencí, které lze v poslední době pozorovat a jejichž společným znakem je zpřísnování podmínek pro uplatnění jakýchkoliv daňových úlev, buď přímo, nebo prostřednictvím zvyšování požadavků a administrativní náročnosti při prokazování použitého způsobu stanovení daňové povinnosti. Zůstaneme-li u nehmotných statků, lze očekávat spory týkající se rozdělení nákladů na uznatelné a neuznatelné a prokazování, kdo a jakým způsobem přispěl k výzkumu vývoji předmětů dotčených práv.

2.3.Náklady spojené s plněním předpisů týkajících se převodních cen

Zvyšování počtu dokumentů, které jsou orgány finanční správy požadovány v rámci kontroly převodních cen vede k nárůstu nákladů, které jsou daňové subjekty nuceny v souvislosti s přípravou odpovídajících podkladů vynakládat. Materiál Evropské komise z 07. 11. 2005⁶⁴ odkazuje na odhady, podle nichž středně velká nadnárodní společnost utratí ročně průměrně 1 až 2 miliony EUR, zatímco u velkých korporací se jedná o částku 4 až 5,5 milionů EUR.⁶⁵ Současně bylo konstatováno, že existují i odhady počítající s částkami, které tento odhad převyšují.

⁶³ Ohledně nové daňové úpravy nehmotných práv např. *Tax Flash: Luxembourg's plans for a new IP tax regime revealed*, [online], publikováno 08. 08. 2017, dostupné z: <https://www.loyensloeff.com/en-us/news-events/news/tax-flash-luxembourg-s-plans-for-a-new-ip-tax-regime-revealed> [cit. 2017-09-10] nebo Scardoni, G.; *Luxembourg announces new IP tax regime*, [online], publikováno 10. 08. 2017, dostupné z: <https://www.dlapiper.com/en/australia/insights/publications/2017/08/luxembourg-announces-new-ip-tax-regime/> [cit. 2017-09-10].

⁶⁴ Commission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681, 23. 10. 2001, s. 267.

⁶⁵ Mělo by se jednat o přibližně 1,9 % daně z příjmu, kterou jsou tyto subjekty povinny hradit – viz Matei, G.; Pîrvu, D. *Transfer Pricing in the European Union*, publikováno v *Theoretical and Applied Economics* - ročník XVIII (2011), č. 4 (557), s. 106, převzato [online], dostupné z <http://store.ectap.ro/articole/582.pdf> [cit. 2017-09-03]. I zde je odkazováno na odhady hovořící až o 4 % z daně z příjmu, a to s odkazem na publikaci Lanno, K., Levin M., „An EU company without an EU tax? A corporate tax action plan for advancing the Lisbon process”, CEPS Research Report, 2002, s. 3.

Průzkum vztahující se k této problematice prováděla v roce 2008 i společnost Ernst & Young. Z jeho závěrů vyplynulo, že 39 % dotazovaných daňových subjektů považovalo náklady, jež je nezbytné v souvislosti s doložením kalkulace převodních cen vynaložit, za největší problém,⁶⁶ a to s ohledem na zvýšenou pozornost, kterou orgány finanční správy v posledních letech dokumentaci převodních cen a způsobu jejich určení věnují. To je dokumentováno taktéž další statistikou, která je zmiňována, když 52 % účastníků studie prohlásilo, že v posledních 6 letech před jejím konáním byly předmětem vyšetřování ze strany orgánů finanční správy, které se týkalo převodních cen,⁶⁷ přičemž nikoliv nezanedbatelný počet skončil úpravou jejich výše.⁶⁸

Nárůst nákladů, které jsou společnosti nuceny nést, je přitom negativní z více důvodů. Ze strany zastánců tvrdší regulace bývá často argumentováno, že daňové subjekty dosahují v důsledku využití režimu převodních cen značných daňových úspor, které vynakládané prostředky více než vynahradí. S tímto závěrem autor nemůže souhlasit. Nezbytnost zpracování dokumentace převodních cen je čistě objektivní a v případě obchodů mezi propojenými osobami dané náklady společnosti vzniknou bez ohledu na to, zda dojde jejím prostřednictvím fakticky k jakémukoliv snížení daňové povinnosti, což je něco, co si velká část veřejnosti neuvědomuje. Obchodní společnost si velmi často nemůže⁶⁹ zvolit, zda bude povinna dokumentaci převodních cen zpracovávat či nikoliv. Nejedná se tedy o jakési *navýšení* nákladů spojené se snahou obchodní společnosti o úsporu na jiném místě, ale daňový subjekt bude povinen náklady vynaložit v každém případě, to jest i za situace, kdy ze strany orgánů finanční správy bude odpovídající dokumentace bez dalšího akceptována, a ohledně použitých převodních cen nevzniknou jakékoliv pochybnosti.

⁶⁶ Míněno v daňové oblasti.

⁶⁷ Objevují se ale i čísla vyšší. Obdobný průzkum prováděný taktéž ze strany společnosti Ernst & Young hovoří o dvou třtinách - Commission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681, 23. 10. 2001, s. 268.

⁶⁸ Matei, G.; Pîrnu, D. Transfer Pricing in the European Union, publikováno v Theoretical and Applied Economics - ročník XVIII (2011), č. 4 (557), s. 107, převzato [online], dostupné z: <http://store.ectap.ro/articole/582.pdf> [cit. 2017-09-03].

⁶⁹ Za předpokladu, že se nechce vzdát možnosti expanze nebo zvýšeným nákladům spojeným s podnikatelskou činností v určitých lokalitách výhradně prostřednictvím třetích osob.

Za jednoznačně chybný je nutné považovat přístup, kdy bude pouze konstatováno, že se jedná o náklady, s nimiž obchodní společnost musela počítat jako s nedílnou součástí vstupu na mezinárodní trh. Takový přístup vede pouze k omezení investic a zhoršování pozice malých a středních podniků, které jsou z podstaty věci navýšením nákladů a administrativní zátěže postiženy nejvíce. Bude-li vycházeno z definice malých a středních podniků obsažené v Doporučení Komise 96/280/ES ze dne 03. 04. 1996 o definici malých a středních podniků, pak 99,8 % z cca 17,9 milionů podniků působících v roce 1998 na trhu EU byly právě malé a střední podniky, které zaměstnávaly v soukromém sektoru 66 % osob a vytvářely 56,0 % obrátu.⁷⁰ Obdobně i při aplikaci nové úpravy vymezující tyto podniky,⁷¹ bylo v roce 2013 z jejich strany⁷² poskytováno v EU 88,8 milionu pracovních míst, tedy dvě ze tří pracovních míst, která jsou k dispozici.⁷³ Činnost těchto podniků je pro řádné fungování vnitřního trhu vitální a překážky kladené jejich rozvoji je nutno vnímat negativně.

2.4. Další rizika spojená s převodními cenami

Kromě přímých nákladů s sebou použití převodních cen nese pro daňové subjekty nezanedbatelné riziko dvojího zdanění v případě, kdy orgány finanční správy kteréhokoliv ze zúčastněných států vysloví závěr o nesprávném určení převodních cen a v důsledku této skutečnosti dojde k doměření daňové povinnosti. Dodaněný příjem zůstává součástí základu daně i ve druhém státě, který nemá automatickou povinnost respektovat rozhodnutí o přepočtu převodních cen ve státě prvním a s tím související navýšení daňové povinnosti. Dvojím

⁷⁰ Commission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market, SEC(2001) 1681, 23. 10. 2001, s. 298.

⁷¹ Doporučení Komise 2003/361/ES ze dne 06. 05. 2003 o definici mikropodniků, malých a středních podniků.

⁷² Je odhadováno, že v daném roce existovalo v rámci EU cca 21 milionů podniků spadajících do této kategorie, což je přibližně 9 z 10 existujících podniků.

⁷³ *Uživatelská příručka k definici malých a středních podniků*, [online], dostupné z: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:qIbRu2UNgB4J:ec.europa.eu/DocsRoom/documents/15582/attachments/1/translations/cs/renditions/native+&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz> [cit. 2017-09-12].

zdaněním tak dle společnosti Ernst & Young skončilo až 42 % případů, kdy došlo k doměření daňové povinnosti.⁷⁴

Je možné pozorovat značný nesoulad mezi vnímáním této problematiky ze strany daňových subjektů, pro něž se jedná o jeden ze zásadních problémů spojených s aplikací převodních cen a přístupem orgánů finanční správy, které dostupné prostředky řešení sporů vnímají jako dostatečné a efektivní.⁷⁵ Tento paradox je možné vysvětlit relativně jednoduše. Zatímco orgány finanční správy neberou, nezohlední, případ, kdy se daňové subjekty po zvážení veškerých okolností, jako jsou délka dostupných prostředků nápravy a náklady spojené s odpovídajícím řízením, jakož i jeho nejistý výsledek, rozhodnou negativní následky spojené s úpravou převodních cen, včetně dvojího zdanění, akceptovat a nebudou iniciovat odpovídající řízení.⁷⁶

Samostatnou kategorií představují případy, kdy je daňový subjekt od využití dostupných prostředků neformální cestou odrazován s odůvodněním, že druhý stát nebude jakémukoliv řešení přístupný a jakékoliv snahy by tak byly pouhým plýtváním prostředků. Tento přístup je možné pozorovat zvláště ve vztahu malých států k větším a rovněž autor se s ním ve své praxi již setkal.

Veškeré statistiky je proto potřebné interpretovat při vědomí, že zahrnuty zde budou zejména případy, které jsou po věcné stránce relativně jednoznačné. V takovém případě je ale nutné klást si otázku, zda je možné přičítat kladný výsledek fungujícím mezinárodním mechanismům (MAP nebo Arbitrážní úmluva) nebo zda se jedná o případy, kdy již v průběhu daňového řízení docházelo mezi dotčenými orgány finanční správy minimálně k výměně informací a případně i ke koordinaci, v důsledku čehož bylo možné reálně očekávat dosažení dohody.

Při přípravě výše citovaného materiálu Komise z roku 2001 byly v této souvislosti získány údaje ze 14 států. Údaje jsou rozděleny (i) v případě MAP v závislosti na tom, zda se jedná

⁷⁴ Ernst-Young Survey: Transfer pricing 1999 Global Survey: Practices, Perceptions, and Trends for 2000 and beyond, převzato z Commission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market, SEC(2001) 1681, 23. 10. 2001, s. 268.

⁷⁵ Commission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market, SEC(2001) 1681, 23. 10. 2001, s. 267.

⁷⁶ Ibid, s. 267.

o řízení mezi dvěma členskými státy nebo o vztah mezi členským a třetím státem a **(ii)** na řízení dle MAP a Arbitrážní úmluvy.

Pokud jde o dohádovací řízení zahájená na základě smluv o zamezení dvojího zdanění (MAP),⁷⁷ vypadá statistika následovně:⁷⁸

Období	Celkový počet nových případů	Zahájené řízení		Úspěšně ukončeno		Uzavřené případy
		Ano	Ne	Ano	Ne	
1995	22 (74)	22	0 (1)	17 (60)	5	18
1996	15 (75)	15	0 (0)	12 (60)	3	12
1997	26 (76)	25	1 (1)	11 (40)	14	13
1998	41 (111)	40	1 (1)	12 (40)	28	12
1999	31 (85)	30	1 (1)	10 (38)	20	14
CELKEM I	135	132	3 (4)	62	70(178)	69
CELKEM II	67 ⁷⁹	64	3 (2)	31	35 (89)	35
Období	Úspěšnost v %			Délka (v měsících)		
	U nových případů	U zahájených případů	U ukončených případů	Průměr	Nejkratší	Nejdelší
1995	77	77 (82)	94 (95)			
1996	80 (80)	80 (80)	100			
1997	42 (53)	44 (53)	85 (93)			
1998	29 (36)	30 (36)	100(10			
1999	32 (49)	33 (45)	71			

⁷⁷ Ibid, s. 271.

⁷⁸ Údaje uváděné v závorkách představují celkové počty se zahrnutím případů s třetími (nečlenskými) státy.

⁷⁹ Tento údaj zohledňuje skutečnost, že případy mezi členskými státy jsou zahrnuty ve statistice každého z nich a jejich celkový počet je tedy nezbytné vydělit dvěma.

⁸⁰ Zdvojení počtu případů mezi členskými státy bylo nezbytné zohlednit taktéž při výpočtu celkového počtu nových nápadů. Nových případů je tedy 421 (celkový počet včetně zdvojených případů) – 67 (zdvojené případy) = 354.

CELKEM	46%	47%	90%	18	1 (1)	60
I / II	(57%)	(57%)	(93%)	(21)		(72)

Tabulka č. 2

Na základě Arbitrážní úmluvy byla ve sledovaném období zahájena řízení v těchto počtech:⁸¹

Period	Celko vý počet nových případů ⁸²	Zahájené řízení		Počet případů nacházejících se stále v první fázi	Konec první fáze	
		A no	Ne		Vyřešené	Failed
1995	18	18	0	6	12	0
1996	25	22	3	10	12	0
1997	40	39	1	18	19	2
1998	36	36	0	24	11	1
1999	47	47	0	38	9	0
CELKEM I	166(186)	162	4	96	64	3
CELKEM II	83	81	4	48	32	-
Period	Druhá fáze			Úspěšnost v %		
	Zahájené	Probíhající	Vyřešené	Z požadovaných případů	Ze zahájených případů	
1995	0	0	0	67 %	67 %	
1996	0	0	0	48 %	55 %	
1997	2	0	0	48 %	48 %	
1998	1	0	0	31 %	31 %	
1999	0	0	0	19 %	19 %	

⁸¹ Commission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market, SEC (2001) 1681, 23. 10. 2001, s. 272.

⁸² Údaje v závorkách jsou navýšeny o případy ze dvou států, které nebyly dostatečně detailní, aby je bylo možné do celkového přehledu zahrnout.

CELKEM I	3 ⁸³	0	0	30 %	40 %
CELKEM II ⁸⁴	3	0	0	39 %	40 %

Tabulka č. 3

V porovnání s aktuálními údaji lze pozorovat jednoznačný trend nárůstu řešených případů. Zejména lze pozorovat nárůst vztahující se k použití Arbitrážní úmluvy. Jakkoliv její mechanismus není ani zdaleka ideální, jedná se v současné době o pravděpodobně nejefektivnější způsob řešení sporů, které mohou v souvislosti s rozhodnutími orgánů finanční správy jednotlivých států vzniknout.

Teoreticky přichází v úvahu 4 způsoby, jimiž lze rizika spojená s dvojím zdaněním eliminovat. Daňové subjekty se samozřejmě mohou bránit rizikům spojeným s dvojím zdaněním u národních soudů. Tato metoda ale v komplexních případech nebývá doporučována, a to především ze dvou důvodů. Za prvé je nutné poznamenat, že jakékoliv soudní řízení nikterak neřeší mezinárodní aspekt celé problematiky a otázka případného dvojího zdanění je pojednávána z pohledu jednoho státu. Orgány druhého dotčeného státu nemají jakoukoliv povinnost výsledek národního soudního řízení respektovat a z hlediska daňového subjektu přetrvává právní nejistota. Nelze ani zapomínat, že se nezřídka jedná o komplexní problematiku, jejímž předmětem je spíše ekonomická otázka, než interpretace příslušné právní úpravy. Je proto sporné, zda jsou právě národní soudy tím správným fórem, kde by měla být daná problematika řešena, a to bez přímého zapojení orgánů finanční správy.

Jako částečné řešení se nabízí mechanismus závazného posouzení způsobu stanovení převodních cen ze strany orgánů finanční správy. I zde je možné vznést námitku, že pokud nedojde ke spolupráci orgánů finanční správy,⁸⁵ opět bude k dispozici výhradně jednostranné

⁸³ Je upozorněno na skutečnost, že uvedené 3 případy byly hlášeny z jednoho jediného státu bez toho, aniž by případy, které dospěly do druhé fáze, hlásil jiný stát. Dané statistiky tedy dle autora mohou vypovídat cosi o existujících trendech a přibližném počtu řešených případů, je ale sporné, zda z nich lze přebírat údaje týkající se absolutních počtů případů.

⁸⁴ I zde je vycházeno z toho, každý případ by měl být teoreticky evidován v obou zúčastněných státech a jejich faktický počet by tak měl být poloviční.

⁸⁵ Největší možnosti pro takovou spolupráci poskytují dvoustranná smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

stanovisko orgánů jednoho z dotčených států, které nemusí být v druhém státě akceptováno a stále tak přetrvává riziko nekompatibilních přístupů.

Zbývají tedy dohadovací mechanismus zakotvený v čl. 25 vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění a Arbitrážní úmluva. Zjednodušeně lze konstatovat, že oba tyto instrumenty vychází z podobných principů, tedy z práva daňového subjektu obrátit se na vlastní orgán finanční správy se žádostí o zahájení procedury, jejímž výsledkem má být odstranění tvrdých důsledků vzájemně nekompatibilní aplikace daňových předpisů v různých státech. Výhoda Arbitrážní úmluvy tkví ve stanovení časových limitů pro jednání orgánů finanční správy, jakož i stanovení jednoznačného postupu v případech, kdy mezi těmito orgány nedorazí ke shodě.

Je možné považovat převodní ceny za primární nástroj daňových úniků?

Přes rapidní nárůst zájmu o problematiku převodních cen zůstává otázkou, do jaké míry se jedná o problém uměle vytvořený a do jaké míry došlo ke změně vnímání této problematiky a posunu společenského konsenzu o tom, jaké jednání daňového subjektu je ještě přijatelné a jaké již nikoliv. Aniž by měl autor (doktorand) v úmyslu jakkoliv popírat, že využití převodních cen může sloužit jako jeden z nástrojů daňového plánování, bylo by chybné dovozovat, že se jedná o primární důvod rozšiřování podnikatelské činnosti a vytváření nadnárodních struktur. Naopak většina společností chápe pod pojmem převodních cen zejména prostředek sloužící k maximalizaci provozní výkonnosti a zefektivnění činnosti a jejich použití a metoda určení jsou podřízeny tomuto cíli.⁸⁶ Případné snížení daňové povinnosti je možné považovat za efekt s tím spojený. Pokud lze vůbec hovořit o tom, že by konstrukce převodních cen byla primárně využívána jako nástroj daňové optimalizace, bylo by tento závěr nutné učinit spíše ve vztahu k USA.⁸⁷

V úvahu je nutné vzít také skutečnost, že využití převodních cen čistě k daňovým účelům nepřipadá u mnoha společností ať již z důvodů finančních nebo s ohledem na specifika trhu, na

⁸⁶ Ernst-Young Survey: Transfer pricing 1999 Global Survey: Practices, Perceptions, and Trends for 2000 and beyond, převzato z Commission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market, SEC(2001) 1681, 23. 10. 2001, s. 268.

⁸⁷ Commission Staff Working Paper, Company Taxation in the Internal Market, SEC(2001) 1681, 23. 10. 2001, s. 262.

kterém se pohybují, v úvahu. Argumenty v tomto směru pouze přispívají ke společenské náladě vytvářející tlak na omezení legitimních prostředků daňového plánování.

V očích veřejnosti je vytvářen obraz daňových úniků v daleko větším rozsahu, než v jakém k němu fakticky dochází. Velmi často je při kalkulacích daňových ztrát v důsledku převodních cen vycházeno z předpokladu, podle něhož pokud by převodní ceny nebyly použity a došlo by ke zdanění ve státě, odkud byly údajně finanční prostředky vyvedeny, došlo by ke zdanění v plné výši bez využití jakýchkoliv úlev poskytovaných národní legislativou, což je jen stěží představitelné.⁸⁸

Rizika jsou přitom často spatřována i v oblastech, kde je to minimálně sporné. Například *Matei*⁸⁹ hovoří o signifikantním riziku daňových úniků v důsledku zneužívání mechanismu převodních cen v souvislosti s otevřením trhů střední a východní Evropy. Podíváme-li se ale na přehled legislativy jednotlivých států, který je v této souvislosti prezentován (viz níže), zjistíme, že naprostá většina států přijala do své národní legislativy principy OECD, a dokonce také tam, kde došlo pouze k jejich částečnému převzetí, je akceptován princip tržního odstupu.

Není pochyb o tom, že kromě formálního zakotvení principů Směrnice záleží i na jejich aplikaci ze strany orgánů finanční správy v daných státech. Tím ale argumentováno nebylo a je odkazováno na státy, kde právní úprava abscentuje a současně zde existuje nízká sazba daně z příjmu právnických osob.

⁸⁸ Pro příklad není nutné zacházet daleko. Rozsáhlou kontroverzi v tomto směru vyvolal pořad Otázky Václava Moravce vysílaný dne 17. 04. 2016, kde bylo s odkazem na údaje OECD argumentováno možnými daňovými úniky v ČR v rozsahu až 50-70 miliard Kč. Reakce Ministerstva financí ČR vysvětlující nereálný podklad této částky je možné nalézt zde: *Stanovisko Ministerstva financí k tématům Otázek Václava Moravce 17. 4. 2016*, [online], dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/reakce-ovm-24594> [cit. 2017-09-12] a repliku neziskové organizace Transparency International zde: *Odpověď TI na stanovisko Ministerstva financí České republiky (MF ČR) reagující na témata v Otázkách Václava Moravce ze dne 17. 4. 2016*, [online], dostupné z: <https://www.transparency.cz/odpoved-ti-na-stanovisko-ministerstva-financi-ceske-republiky-mf-cr-reagujici-na-temata-v-otazkach-vaclava-moravce-ze-dne-17-4-2016/> [cit. 2017-09-12].

⁸⁹ Matei, G.; Pîrvu, D. Transfer Pricing in the European Union, publikováno v Theoretical and Applied Economics - ročník XVIII (2011), č. 4 (557), s. 108, převzato [online], dostupné z: <http://store.ectap.ro/articole/582.pdf> [cit. 2017-09-03].

	Národní úprava v souladu s OECD	Zaveden princip tržního odstupu	Povinnost vytvoření a předložení dokumentace k převodním cenám	Sazba daně z příjmu právnických osob (%)
Ázerbájdžán	-	-	-	20
Bulharsko	x	x	-	10
Chorvatsko	částečně	x	-	20
ČR	x	x	x	19
Estonsko	x	x	x	21
Maďarsko	x	x	x	19
Kazachstán	x	částečně	pro některé daňové poplatníky	20
Lotyšsko	x	x	-	15
Litva	x	x	x	15
Makedonie	částečně	x	-	10
Polsko	x	x	x	19
Rumunsko	x	x	x	16
Rusko	částečně	částečně	-	20
Slovinsko	x	x	x	20
Slovensko	x	x	x	19
Ukrajina	částečně	x	-	25

Tabulka č. 4

Dle autora je naopak vidět, že principy OECD jsou široce implementovány a naopak jsou naplněny předpoklady pro to, aby i v těchto tzv. rizikových zemích byly naplňovány standardy Směrnice. Spíše než jako doklad nárůstu prostoru pro manipulace převodních cen dokládá tabulka tendenci k hledání problémů i ve zcela přirozených procesech, jakými je rozšiřování podnikatelských aktivit na nové trhy.

Jestliže se podnikatelské subjekty rozhodly pádu železné opony využít a zajistit si přístup na nové trhy, lze tyto kroky jen stěží vykládat jako snahu o daňové úniky.

3. Regulace převodních cen v EU

3.1. Právní základ

Primární právo nesvěřuje EU v oblasti přímých daní žádné výslovné pravomoci a přímé daně nejsou v EU harmonizovány. Tato problematika tedy zůstává téměř výlučně v gesci členských států, které však musí respektovat související principy primárního práva, jako je zákaz diskriminace na základě státní příslušnosti. Předmětem zkoumání bylo také to, zda nejsou regulací cen porušovány základní svobody jednotného vnitřního trhu EU. Při vnitroskupinových přeshraničních transakcích zahrnujících zboží nebo služby připadá v úvahu porušení volného pohybu zboží a služeb. Těmito úvahami se v judikatuře zabíral také Soudní dvůr, který spatřoval možný konflikt především se svobodou usazování. Z jeho pohledu je základem pro posuzování regulace převodních cen z hlediska primárního práva otázka, jaký má vliv na zakládání dceřiných společností a stálých provozoven v jiných členských státech. Soudní dvůr došel k závěru, že regulace převodních cen založená na principu tržního odstupu není v rozporu s primárním právem.⁹⁰

Přes neexistenci výslovných pravomocí jsou určité legislativní zásahy EU možné na základě článku 115 Smlouvy o fungování EU, který Radě umožňuje jednomyslně přijímat směrnice o sbližování právních předpisů, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování jednotného vnitřního trhu.⁹¹

⁹⁰Rozsudek Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 12. prosince 2002, *Lankhorst-Hohorst GmbH* proti *Finanzamt Steinfurt*, C-324/00, EC-LI:EU:C:2002:749; Rozsudek Soudního dvora (velkého senátu) ze dne 13. 03. 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* proti *Commissioners of Inland Revenue*, C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161; 96; Rozsudek Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 21. 01. 2010, *Société de Gestion Industrielle (SGI)* proti *Belgii*, C-311/08, ECLI:EU:C:2010:26; Blíže k této problematice např. SCHÖN, Wolfgang. *Transfer Pricing, the Arm's Length Standard and European Union Law*. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance. Working paper [online]. 2011. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=1930237> [cit. 2017-09-11].

⁹¹ Commission Staff Working Document: Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union . 2016, s. 5. [CELEX: 52016SC0343].

3.2. Historie

První analýzy zdanění společností z pohledu vlivu na hospodářskou integraci Evropy vznikly již počátkem šedesátých a sedmdesátých let.⁹² Vlivem rozdílného fungování zdanění společností v členských státech na jednotný vnitřní trh se počátkem devadesátých let zabýval tzv. Rudingův výbor, který pověřila Komise zhodnocením stavu a návrhem postupu.⁹³ Jeho zpráva z roku 1992 obsahuje jednoznačný závěr o existenci deformací vnitřního trhu, které pramení právě ze zdanění společností. Za příčiny byly označeny rozdíly v metodách řešení dvojího zdanění, rozdíly v sazbách daně z příjmů právnických osob a diskriminační charakter systémů záloh na korporátní daň spojených s distribucí zisků ze zahraničí mateřskou společností (*unrelieved imputation taxes, précompte* apod). Zpráva také vyjadřuje obavy z tendencí členských států vyjednávat speciální daňové režimy pro velké a mezinárodně mobilní podniky.⁹⁴ Otázka převodních cen je hodnocena především v souvislosti s řešením sporů ohledně dvojího zdanění. Regulace stanovování převodních cen zkoumána nebyla a pro tuto oblast nebyla navržena žádná opatření. Zpráva uznává, že jde o téma s rostoucím a do budoucna zásadním významem. Výbor vyhodnotil jako velmi nepravděpodobné, že bude náprava sjednána členskými státy bez zásahů EU a doporučil aktivitu unie vedoucí k základní harmonizaci oblasti korporátních daní, která by zmírnila nejvýznamnější faktory vedoucí k deformaci vnitřního trhu.⁹⁵

⁹² Europäische Wirtschaftsgemeinschaft – Kommission: Bericht des Steuer- und Finanzausschusses (Neumark Bericht), Brüssel 1962; Tempel, A.J. van den: Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes, Luxembourg CE 1970.

⁹³ Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. Commission of the European Communities. 1992. ISBN 92-826-4277-1. Dostupné z: <http://aei.pitt.edu/1332/>; popsán také zde: Commission of the European Communities. Commission staff working paper, Company Taxation on the Internal Market. 2001. {COM(2001)582 final}. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf

⁹⁴ Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. Commission of the European Communities. 1992. s. 12-13.

⁹⁵ Ibid.

První předpisy Evropských společenství týkající se mezinárodního zdanění obchodních společností byly přijaty již počátkem devadesátých let minulého století. Směrnice Rady 90/435/EHS, o srážkové dani z dividend zamezovala dvojímu zdanění dividend placených do zahraniční mateřské společnosti.⁹⁶ V roce 2011 byla nahrazena přepracovanou Směrnicí Rady 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.⁹⁷

Směrnice Rady 90/434/EHS, o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států řešila daňové aspekty přeshraničních fúzí a akvizic.⁹⁸ Součástí stejné iniciativy bylo i sjednání Arbitrážní úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků z 23. 07. 1990, 90/436/EEC.

Další studie zdanění společnosti vypracována na pokyn Komise v roce 2001 již velmi podrobně analyzuje oblast převodních cen, což zohledňovalo vzrůstající význam této problematiky. Přes činnost OECD v oblasti převodních cen studie uvádí,⁹⁹ že zde jsou nedostatky, které bylo, dle názoru Komise, vhodné řešit úpravou a rozšířením regulace na unijní úrovni.¹⁰⁰ Studie zdůrazňuje, že Směrnice OECD by měla být brána za základ unijní úpravy, který nebude duplikován, ale pouze doplňován a bude sjednocována jeho aplikace.¹⁰¹

⁹⁶ Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. 07. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

⁹⁷ Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. [CELEX: 32011L0096]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1505403432575&uri=CELEX:32011L0096#ntr5-L_2011345CS.01000801-E0005

⁹⁸ Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. 07. 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států

⁹⁹ Commission of the European Communities. Commission staff working paper, Company Taxation on the Internal Market [online]. 2001. {COM(2001)582 final} [cit. 2017-09-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf

¹⁰⁰ Například s. 327 a 346 této studie.

¹⁰¹ Ibid. s. 346.

Studie jmenuje především dva závažné problémy zdanění obchodních společností. Prvním je náročnost a nákladnost procesů *compliance* spojených s přímými daněmi, které spočívají zejména ve vedení požadované dokumentace a nesnadném hledání srovnatelných transakcí.¹⁰² Je proto poněkud zarážející, že níže popsaná následně přijatá legislativa přesto přidává společnostem řadu povinností, které procesy *compliance* dále rozšiřují. V autorem zdůrazňované úvaze o potřebnosti rozumného vyvážení mezi efektivním zdaněním obchodních společností a zachováním únosné míry administrativní zátěže tak pro EU do značné míry převažuje efektivita zdanění. Jako druhý závažný problém je jmenováno riziko dvojího zdanění. Studie navrhuje opatření k prevenci dvojího zdanění i k řešení vzniklých sporů.¹⁰³

3.3.Návrhy dalších nástrojů EU v oblasti převodních cen

Problematicke mezinárodního zdanění se v současnosti dostává ze strany EU velké pozornosti. Právní úprava v oblasti BEPS je často označována za velmi zaostalou a neodpovídající dnešním podmínkám z pohledu intenzivního prohlubování hospodářské integrace členských států. Jak bude ukázáno níže, aktuální legislativní činnosti EU v oblasti přímých daní silně reflektuje projekt OECD/G20 Akční plán pro BEPS (dále jen *Akční plán pro BEPS*),¹⁰⁴ který je aktuálním projevem dlouholeté činnosti OECD v oblasti BEPS. Ve Zprávě z 16. 12. 2015 vyzval Evropský parlament Komisi, aby jasně stanovila, jakým způsobem provede všech patnáct opatření podle Akčního plánu pro BEPS a proces legislativního řešení jejich implementace právě probíhá.

Urgentní potřebu legislativních zásahů v oblasti prevence daňových úniků zdůrazňují Komise i Evropský parlament. Akční plán Komise: *Pět klíčových oblastí, ve kterých je třeba jednat*, označované také jako akční plán, vychází z toho, že problém převodních cen bude

¹⁰² Ibid. s. 263, 344, 347.

¹⁰³ Ibid. s. 344, 351-4.

¹⁰⁴ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013, OECD Publishing, Paris. ISBN 978-92-64-20271-9. s. 23. Dostupné z: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>; dále rozvedeno v: OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.

v zásadě vyřešen uplatňováním společného konsolidovaného základu daně a z dalších opatření zmiňuje pouze vypracování jednotných pokynů pro uplatňování doporučení OECD.¹⁰⁵

Zpráva Evropského parlamentu z 06. 07. 2016 o daňových rozhodnutích a jiných opatřeních podobných svojí povahou nebo účinkem uvádí, že odhalení v rámci tzv. *Panama Papers* a *Lux Leaks* ukazují zjevnou neúčinnost regulace v této oblasti.¹⁰⁶ Evropský parlament vyzval Komisi k aktivitě a navrhl celou řadu konkrétních opatření, která zahrnovala také analýzu možnosti zavedení proporcionální finanční odpovědnosti bank a finančních institucí, které usnadňují transakce převádějící prostředky do daňových rájů, zavedení povinnosti bank, daňových poradců a jiných zprostředkovatelů oznámit existenci struktur a služeb, které se pojí k zemím kategorizovaným ze strany EU jako daňové ráje. Dále je zmíněno zkoumání možnosti zavedení celoevropské srážkové daně, *zvýšení efektivnosti ochrany osob, které oznámí nezákonné aktivity v oblasti zdanění.*

Velmi sledovaným předpisem v legislativním procesu jsou již zmíněné směrnice CCTB a CCCTB. První by měla být používána směrnice CCTB, jejíž implementační lhůta skončí 31. 10. 2018.¹⁰⁷ Po dvouletém přechodném období budou od 01. 1. 2021 platit vnitrostátní předpisy, které provedou směrnici CCCTB.¹⁰⁸ Jak již bylo zmíněno uplatňování směrnice CCCTB nebude znamenat konec regulace převodních cen a sporů z dvojího zdanění. Systém jednotného konsolidovaného základu daně se totiž povinně uplatní pouze pro skupiny s celosvětovým obratem nad 750 000 000 EUR.¹⁰⁹ Tím je zajištěno, že malé a střední podniky

¹⁰⁵ Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě, Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat. 2015, 15 s. [CELEX: 52015DC0302]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302>. s 8.

¹⁰⁶ Usnesení Evropského parlamentu ze dne 06. 07. 2016 o daňových rozhodnutích a jiných opatřeních podobných svojí povahou nebo účinkem (2016/2038(INI)). Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+PDF+V0//EN>

¹⁰⁷ Článek 70 odst. 1 CCTB.

¹⁰⁸ Článek 80 odst. 1 CCCTB.

¹⁰⁹ Článek 2 odst. 1 písm. c) CCCTB.

nebudou nadmíru zatíženy tímto systémem, ale zároveň mají možnost se rozhodnout jej využívat.¹¹⁰

Oblasti převodních cen se dotýká také návrh směrnice, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček.¹¹¹ Dle návrhu má tato úprava mimo jiné napomoci řešit případy existence agresivních režimů převodních cen, respektive usnadnit jejich vysledování.¹¹² Návrh realizuje opatření 13 Akčního plánu týkající se převodních cen. Stanovuje, že mají být zavedena pravidla vyžadující od nadnárodních podniků poskytování informací o příjmech, ekonomických aktivitách a placených daních ve vztahu k jednotlivým zemím.¹¹³

Stejný požadavek obsahuje právě návrh novely směrnice 2013/34/EU, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků.¹¹⁴ Návrh přidává směrnici 2013/34/EU novou kapitolu nazvanou *Zpráva s informacemi o dani z příjmu*. V rámci implementace ukládá návrh členským státům právně zakotvit povinnost nadnárodních podniků s obratem nad 750 milionů EUR ve zprávě zveřejnit

¹¹⁰ Článek 2 odst. 3 CCCTB.

¹¹¹ Návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček. [CELEX: 52016PC0198]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52016PC0198&qid=1502794651916>

¹¹² Ibid. s. 4.

¹¹³ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. 2013, OECD Publishing, Paris. ISBN 978-92-64-20271-9. s. 23. (cit.) *The rules to be developed will include a requirement that MNE's provide all relevant governments with needed information on their global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries according to a common template.*

¹¹⁴ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. 06. 2013, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. [CELEX: 32013L0034]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>

určené informace, a to zvlášť v návaznosti na každý členský stát.¹¹⁵ Jde o informace jako je (i) výše čistého obratu (podle pozměňovacího návrhu schváleného Evropským parlamentem v prvním čtení musí být uvedeno také rozlišení obratu uskutečněného se spřízněnými stranami a obratu uskutečněného s nespřízněnými stranami), (ii) výše zisku a ztráty před uplatněním daně z příjmu, (iii) výši naběhlé daně z příjmu (běžný rok), což je stávající daňový náklad u zdanitelných zisků nebo ztrát účetního období účtovaný podniky a pobočkami, které jsou rezidenty pro daňové účely v relevantní daňové jurisdikci, (iv) výši zaplacené daně z příjmu, což je částka daně z příjmu zaplacená během rozhodného účetního období podniky a pobočkami, které jsou rezidenty pro daňové účely v rozhodné daňové jurisdikci, a (v) výši kumulovaných zisků.¹¹⁶ Zpráva s informacemi o dani z příjmu bude uvádět tyto informace pro každý stát, kde podnik působí, zvlášť, a proto mohou zprávy indikovat případné využívání strategie přesunu zisků do jiných zemí.¹¹⁷ Na základě tohoto zjištění může být iniciována další aktivita států k vyšetření tohoto jednání a případné úpravě daňového základu. Tento návrh byl v době dokončování této práce projednáván Radou ve znění pozměňovacích návrhů schválených Evropským parlamentem v prvním čtení.¹¹⁸

Navržena je také další novela směrnice 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní.¹¹⁹ Cílem změn má být zvýšení informovanosti států o tzv. *přeshraničních opatřeních* daňových poplatníků, která nově budou muset být daňovým orgánům oznámena zprostředkovatelem (osobou, která poplatníkovi odpovídá za řešení daňových aspektů *přeshraničních daňových*

¹¹⁵ Článek 48 b návrhu směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček. [CELEX: 52016PC0198]

¹¹⁶ Článek 48c ibid.

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Výsledek jednání Evropského parlamentu (Štrasburk 03. až 06. 07 2017). (CELEX: ST 10932 2017 INIT). Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_10932_2017_INIT&from=CS

¹¹⁹ Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. 02. 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS. [CELEX: 32011L0016]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:02011L0016-20170605>

opatření – např. daňovým poradcem) či samotným plátcem daně.¹²⁰ Správce daně tak bude vždy informován o změnách v relevantních procesech plátce, které vyžadují jeho pozornost z hlediska rizika BEPS a kontroly převodních cen. Nebude tak muset vynakládat úsilí k jejich samotnému zjištění, ale pouze k jejich analýze a zhodnocení. Informace o přeshraničních daňových opatřeních poplatníka bude součástí povinné automatické výměny informací a bude tedy dostupná bez nutnosti žádosti v rámci balíku informací povinně zasílaných členským státem ostatním členským státům v pravidelných intervalech.¹²¹ Tento návrh byl přijat Komisí 21. 06. 2017 a v době dokončování této práce je projednáván Radou. Stejně jako předchozí jmenovaný návrh i zde je navrhovaná úprava odrazem Akčního plánu pro BEPS. Konkrétně vychází z opatření 12 Akčního plánu, které pojednává o povinnosti poplatníka informovat o užívání schémat agresivního daňového plánování.¹²²

¹²⁰ Návrh směrnice rady, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním opatřením, která se mají oznamovat. [CELEX: 52017PC0335]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52017PC0335&qid=1502803751760>

¹²¹ Článek 3 bod 9 směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS. [CELEX: 32011L0016]

¹²² OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. 2013, OECD Publishing, Paris. ISBN 978-92-64-20271-9. s. 22-23; Bliže také: OECD. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECS/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing Paris. ISBN 978-92-24144-2. s; Důvodová zpráva k návrh SMĚRNICE RADY, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním opatřením, která se mají oznamovat. s. 3.

4. Převodní ceny v České Republice

V České republice je problematika převodních cen výslovně upravena zejména v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Princip tržního odstupu je přitom v citovaném zákoně zakotven od okamžiku jeho přijetí, byť původní znění bylo oproti stávající úpravě značně zjednodušené a lze konstatovat, že pouze zaváděl pro propojené osoby povinnost vycházet z tržních cen. Oproti aktuálnímu znění zde chybí jakékoliv náhradní řešení stanovení cen pro případ, že tržní cena není z jakéhokoliv důvodu zjistitelná.¹²³ Nedostatek dat vztahujících se ke srovnatelným transakcím, případně jejich chybný výběr, je přitom jedním z hlavních důvodů, pro které bývají použité převodní ceny odmítnuty. Samozřejmě je možné zabývat se tím, do jaké míry je odkaz na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku), ve znění pozdějších předpisů, účelný a může poskytovat efektivní náhradní způsob určení převodní ceny.

Specifický způsob oceňování obsahuje tento zákon totiž ve vztahu k vybraným majetkovým hodnotám, jako jsou nemovitosti či cenné papíry. Právě s jejich oceňováním ale nebývají v praxi zásadní problémy. Naopak v případech, které bývají považovány za sporné, obsahuje i ustanovení § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku neurčitou definici odkazující zpětně na tržní podmínky.¹²⁴ Je tedy poněkud paradoxní, jestliže bude nejprve vysloven závěr, podle něhož objektivně neexistují dostatečné podklady pro stanovení ceny, *kteřá by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek*¹²⁵

¹²³ Cit.: Liší-li se sjednané ceny od cen obvyklých na trhu, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, **použijí se pro daňové účely ceny obvyklé na trhu**. [zvýraznění pro účely této práce provedeno autorem].

¹²⁴ Cit.: Majetek a služba se oceňují obvyklou cenou, pokud tento zákon nestanoví jiný způsob oceňování. Obvyklou cenou se pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Přitom se zvažují všechny okolnosti, které mají na cenu vliv, avšak do její výše se nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní obliby. Mimořádnými okolnostmi trhu se rozumějí například stav tísně prodávajícího nebo kupujícího, důsledky přírodních či jiných kalamit. Osobními poměry se rozumějí zejména vztahy majetkové, rodinné nebo jiné osobní vztahy mezi prodávajícím a kupujícím. Zvláštní oblibou se rozumí zvláštní hodnota přikládána majetku nebo službě vyplývající z osobního vztahu k nim. Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu věci a určí se porovnáním.

¹²⁵ Vymezení obsažené v aktuálním znění § 23 odst. 7 ZDP.

a je proto nutné vycházet z ceny, která by byla dosažena při prodeji stejného, popřípadě obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění.

Autor tvrdí, že tak, jak je daná úprava koncipována, je nezbytné ji vykládat ve prospěch daňových subjektů, tj. ve smyslu povinnosti akceptovat cenu určenou na základě zákona č. 151/1997 Sb. (když tento právní předpis zjevně nepočítá s variantou, podle níž by nebylo na základě zákona možné cenu určit), a to i v případě, že by obdobná kritéria byla pro účely určení převodní ceny v souladu s principy tržního odstupu odmítnuta jako nedostatečná. V praxi se bude jednat o případy spíše výjimečné. Jednoznačně je vycházeno z principu, podle něhož představuje aplikace zákona č. 151/1997 Sb. pouze poslední možnost použitelnou v případě, kdy nebude možné zjistit cenu odpovídající principu tržního odstupu jiným způsobem.¹²⁶

Přesné důvody, které zákonodárce k doplnění tohoto náhradního kritéria do ZDP vedly, již nelze zjistit. Důvodová zpráva k zákonu č. 438/2003 Sb., jímž byla odpovídající novela schválena, neposkytuje v tomto směru žádné vodítko. Jelikož k přidání odkazu na zákon č. 151/1997 Sb. došlo až 6 let po jeho přijetí, jeví se jako oprávněný závěr, podle něhož se nejednalo o primární záměr zákonodárce, zvláště za situace, kdy byl ZDP v souvislosti s přijetím zákona č. 151/1997 Sb. novelizován. V obecné rovině se lze s přístupem zákonodárce ztotožnit. V zájmu zachování právní jistoty nepochybně je, aby právní úprava zamezila případům, kdy by v důsledku nedostatku jakýchkoliv kritérií nebylo možné cenu odpovídající podmínkám tržního odstupu určit.

České soudy šly dokonce tak daleko, že aplikaci zákona č. 151/1997 Sb. omezily na situace, kdy obvyklou cenu není možné stanovit ani na základě odhadu učiněného nikoliv na základě skutečně existujících dat, ale pouze podle modelovaného výpočtu vycházejícího z reálně předpokládaného chování ekonomických subjektů v tržním prostředí. Ve svém rozsudku č.j. 7 Afs 74/2010 – 81 ze dne 27. 01. 2011 vyslovil NSS názor, podle něhož jestliže nelze referenční cenu nezbytnou pro posouzení údajů uváděných daňovým subjektem určit porovnáním skutečně dosažených cen shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty (ať již pro neexistenci nebo nedostupnost dat o takových cenách), je možné obvyklou cenu stanovit jako hypotetický odhad opřený o logickou

¹²⁶ K této problematice viz také rozsudek NSS č.j. 9 Afs 80/2009 – 99 ze dne 04. 03. 2010, z něhož daný závěr implicitně vyplývá.

a racionální úvahu a ekonomickou zkušenost. Bylo vycházeno z toho, že tato referenční cena je v podstatě simulace ceny vytvořená na základě úvahy, jakou cenu by za situace shodné se situací spojených osob tyto osoby sjednaly, nebyly-li by spojené a měly-li by mezi sebou běžné obchodní vztahy.¹²⁷

Autor tento přístup považuje za problematický a kladoucí zvýšené nároky na daňový subjekt, který je povinen prokázat, že předpoklady, z nichž orgán finanční správy vycházel, nemohou v reálných tržních podmínkách obstát. Nedostatek je nutné spatřovat zejména v nedostatečném vymezení pojmu *hypotetický odhad*, který dle autora může teoreticky zahrnovat jakoukoliv metodiku, kterou by orgán finanční správy považoval za vhodnou, aniž by byl vázán například odpovídajícími transakčními metodami ve smyslu Směrnice OECD. Nelze tak nic namítat proti použití metody COST+ či RPM s tím, že pokud by daňový subjekt tuto metodu nepovažoval za vhodnou, má možnost doložit, že jsou k dispozici data umožňující výpočet na základě vhodnější metody.¹²⁸ Problémy nastávají tam, kde by orgány finanční správy předstoupily k alternativnímu výpočtu na základě vlastních kritérií.

Hypotetický odhad je přitom ze své podstaty vyvratitelný hůře, než konkrétní výpočet opřený o reálná data a objevuje se zde prostor pro subjektivní úvahy orgánů finanční správy ohledně vhodnosti určitého ekonomického uspořádání. Na straně daňového subjektu poté dochází k nadměrnému zatížení i v případě, kdy bude daňový subjekt v následném soudním sporu úspěšný. Za situace, kdy absentují relevantní podkladová data, kterými nemusí být jen údaje o dostupných transakcích, ale taktéž těch, umožňujících využití nepřímých transakčních metod, považuje autor za vhodnější, aby byla stanovena jednoznačná kritéria, z nichž by se mělo vycházet.

Současně autor souhlasí s tím, že tato náhradní kritéria by měla být používána výhradně v případech, které jsou natolik specifické, že je objektivně nemožné zajistit dostatek

¹²⁷ Následně byly tyto závěry potvrzeny například v rozsudku NSS č.j. 5 Afs 194/2015 – 34 ze dne 04. 03. 2010.

¹²⁸ Je v kompetenci orgánů finanční správy zvolit metodu stanovení ceny odpovídající principu tržního odstupu. Ve chvíli, kdy tak učiní, je nutné zjištěné výsledky poměřovat výhradně touto metodou a není možné provedený výpočet rozporovat s tím, že pokud by byla zohledněna kritéria typická pro metodu jinou, vypadal by výsledek jinak. K uvedené problematice viz např. rozsudek NSS č.j. 1 Afs 101/2012 – 31 ze dne 23. 01. 2013.

srovnatelných dat.¹²⁹ Mělo by se tak jednat o případy v řádu jednotek. Přestože nedostatek srovnatelných dat bývá poměrně často citován jako důvod pro zpochybnění způsobu určení převodních cen, není autor přesvědčen, že by to byl ten největší problém. Tím může být paradoxně naopak i příliš rozsáhlý okruh dat, jejichž užití připadá teoreticky v úvahu. Platí, že z čím větší skupiny dat se vychází, tím komplikovanější může být nalezení dat, jež by obstála v testu srovnatelnosti.

Tato situace není (prozatím) až na výjimečné případy v českém prostředí vnímána jako zásadní problém a standardy vztahující se k prokazování srovnatelných dat nedosahují úrovně běžné v zahraničí, kde není neobvyklé vycházet z rozsáhlých databází poskytujících množství údajů jak napříč odvětvími, tak z geografického hlediska či v návaznosti na rozsah transakce či velikost zúčastněných subjektů. Mezinárodní měnový fond (IMF), OECD, OSN, Světová banka uvolnily v lednu 2017 v rámci Platformy pro spolupráci v daňových záležitostech (*Platform for Collaboration on Tax*) ke komentářům pracovní materiál¹³⁰ zabývající se právě touto problematikou a hledající řešení zefektivnění práce s daty, na jejichž základě je dokládána kalkulace převodních cen a jejich soulad s obvyklými tržními podmínkami.

Lze očekávat, že v rámci diskuze budou otevřeny některé zajímavé otázky týkající se toho, do jaké míry je rozumné trvat na *klasických* komparačních metodách, zaměřených na snahu o nalezení transakce s co nejpřesnějšími parametry, pokud jde o službu či komoditu, která je předmětem obchodu, geografickou oblast¹³¹ atd.

Autor souhlasí s tím, že v určitém okamžiku narazí tyto snahy na svou hranici a začnou vyvolávat spíše opačný efekt, kdy je velké množství dat odmítáno s odkazem na sebemenší odlišnosti. Je proto potřeba a uvedený materiál si klade za cíl otevřít v tomto směru diskuzi, zda není načase rozšířit typická vyhledávací kritéria a zaměřit se na sjednocující ekonomické parametry, které umožní využití i dříve odmítaných dat.

¹²⁹ Tuto skutečnost je orgán finanční správy povinen doložit. Podle § 23 odst. 7 ZDP je prvotní užití ceny obvyklé, a pokud správce daně postupuje jinak, musí předně zdůvodnit, že a proč takovou cenu užít nebo určit nelze.

¹³⁰ Hiskman, A.; *The lack of transfer pricing comparables: selecting the appropriate box of apples in which to find bananas*, [online], publikováno 16. 03. 2017, dostupné z: <http://mnetax.com/lack-transfer-pricing-comparables-selecting-appropriate-box-apples-20148-20148> [cit. 2017-09-12].

¹³¹ Ibid.

Je zmiňováno, že v současné době je zde okolo 150 zemí, u nichž nelze očekávat dostatek dat, na jejichž základě by bylo možné odpovídající srovnávací analýzu provést a současně výsledky vyhledávání odkazují na cca 30 zemí s desítkami tisíc výsledků. Argumentuje se, že neexistuje relevantní důvod pro to, aby geografické kritérium bylo aplikováno zcela striktně, zatímco u jiných kritérií se vychází z dostatečné míry shody i v případech, kdy nejsou k dispozici veškeré údaje, na jejichž základě by bylo možné posoudit, zda se jedná o transakce dostatečně shodné, jako např. složení ceny a smluvní podmínky, které mohly mít na její stanovení vliv.¹³² Případná specifika konkrétní oblasti je přitom možné abstrahovat a zohlednit je i při hodnocení dat z jiných zemí.¹³³

Kromě přílišného důrazu na existenci dat z konkrétní geografické oblasti je tak kritizována tak přílišná závislost na administrativní vymezení ekonomických činností.¹³⁴ Je otázkou, jakým způsobem bude celá diskuze vedena a zda nezískají navrch hlasy varující před riziky rozvolňování pravidel oproti přístupu, který se na základě zobecnění a abstraktního myšlení snaží o maximalizaci využití dostupných dat. Nelze popřít, že při aplikaci rozšířených kritérií mohou být na první pohled výsledky značně odlišné od toho, co by bylo možné běžně očekávat.¹³⁵

Bylo doporučeno zohlednit taktéž ekonomicky signifikantní finanční parametry a jejich vzájemné poměry, jako například náklady na zaměstnance ve vztahu k celkovým nákladům aj.¹³⁶ Samotný materiál poukazuje na skutečnost, že přesná definice a vymezení dotčené transakce může být pro získání srovnatelných dat důležitější, než jiná srovnávací kritéria. Jako příklad je uvádění postavení distributora malého množství specifických kontrolovaných léků *outsorcuji* náklady na logistiku a zaměstnávajícího primárně obchodní zástupce nabízející dané léky. Byla-li by za hlavní kritérium považována klasifikace ekonomické činnosti (prodej

¹³² Ibid.

¹³³ Ibid.

¹³⁴ V ČR viz <http://www.nace.cz/> [cit. 2017-09-12].

¹³⁵ Hiskman, A.; *The lack of transfer pricing comparables: selecting the appropriate box of apples in which to find bananas*, [online], publikováno 16. 03. 2017, dostupné z: <http://mnetax.com/lack-transfer-pricing-comparables-selecting-appropriate-box-apples-20148-20148> [cit. 2017-09-12].

¹³⁶ Ibid.

farmaceutických výrobků), objeví se mezi výsledky velkoobchodníci se širokým rozpětím sortimentu a s tím spojenými nároky na sklady a distribuční síť a naopak nízkými nároky na obchodní zastoupení. Správně bylo konstatováno, že jediné, co mají tyto dva subjekty společného, je označení *farmaceutické výrobky*, tedy formální klasifikace odpovídajícího odvětví. Výsledkem je faktická nemožnost nalézt relevantní srovnatelná data, když z ekonomického hlediska se jedná o subjekty fungující na zcela odlišných principech.

Efektivnějších výsledků je v tomto případě možné dosáhnout, jestliže by byly namísto oborové klasifikace zohledněny charakteristiky prováděné podnikatelské činnosti, bez ohledu na to, ve vztahu k jakým konkrétním produktům je tato činnost prováděna. Následně by v jejich rámci byly zohledněny konkrétní ekonomické znaky, jako jsou například vysoké personální náklady.

Výše uvedené je pouze velmi zjednodušenou ukázkou toho, jakým směrem se ubírají aktuální diskuze. Autor této práce je opatrný, pokud jde o radikální změnu praxe a tendenci k opuštění klasických kritérií, když i ta mohou poskytnout cenný srovnávací materiál. Plně se však ztotožňuje s názorem, že s nimi nelze zacházet jako s nedotknutelnými a je třeba v každém případě individuálně zkoumat, zda je kromě formálních znaků naplněna i shoda pokud jde o materiální náplň sledované činnosti. Zejména v případech, kdy formální kritéria neposkytují dostatečné podklady pro srovnávací analýzu, jeví se jako vhodné doplnit je o další parametry a hledat jejich shodu i v jiných odvětvích. Obdobně v případech, kdy výsledky naopak budou s ohledem na množství dostupných dat příliš široké, poskytují navrhované postupy efektivní možnost filtrace relevantních dat.

Daňové subjekty budou mít na jednu stranu větší flexibilitu při sběru dat, na jejichž základě bude převodní cena určena, současně však na ně budou kladeny vyšší nároky ve vztahu k povinnosti volbu tzv. *comparables* orgánům finanční správy doložit, včetně odargumentování volby použitých kritérií. Obecně je nutné očekávat nárůst administrativních požadavků a nákladů spojených s řešením srovnatelných transakcí.

Jedná se o typický příklad toho, kdy lze pozorovat zásadní rozdíl mezi českou a mezinárodní praxí. Mezinárodní praxe pracuje s rozsáhlými databázemi obsahujícími

informace o desítkách až stovkách tisících subjektů, zatímco v českém prostředí bývají akceptovány výpočty spočívající na srovnání subjektů pohybujících se v řádu jednotek.^{137,138}

Na druhou stranu lze dovodit, že obdobná povinnost řádně odůvodnit výběr dat použitých pro určení obvyklé ceny stíhá i správní orgán a lze spravedlivě požadovat, aby v případě, kdy orgán finanční správy nepřijme výpočet provedený daňovým subjektem, řádně odůvodnil (i) nedostatky výpočtu (včetně nedostatků srovnávacího materiálu) provedeného daňovým subjektem a (ii) současně ve stejném rozsahu odůvodnil vlastní data a metodiku zvolenou pro přepočet. Nejvyšší správní soud se touto otázkou zabýval v rozsudku č.j. 7 A 72/2001 – 53 ze

¹³⁷ Viz např. rozsudek NSS č.j. 8 Afs 80/2007-105 ze dne 31. 03. 2009, kde orgán finanční správy vycházel z údajů vztahujících se k pouhým sedmi jiným daňovým subjektům. Stejně tak použitá kritéria dosahují nižšího standardu, než jaký je možno pozorovat v zahraničí a omezují se na elementární obecné znaky transakce, aniž by například byla jakkoliv brána v úvahu specifika provozu zkoumaného daňového subjektu. V obecné rovině byla kritéria, jimiž by se měl orgán finanční správy při stanovení ceny řídit, vymezena následovně (cit.): *Správce daně při aplikaci § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů musí s ohledem na zásady daňového řízení (např. na zásadu přiměřenosti) a na povinnost zjistit skutkový stav co nejúplněji volit takové prostředky, které pomohou takovou částku stanovit a které budou co nejvíce odpovídat situaci daňového subjektu (spojených osob); jinak řečeno, budou se mu nejvíce podobat. V ideálním stavu by proto měl pro výpočet volit subjekty provozující stejnou či alespoň obdobnou podnikatelskou činnost, a to ve stejném čase a po stejně dlouhé období, v prostorách obdobného stavebně technického stavu a polohy v obci a velikost pronajímaných prostor. Dále musí zohlednit, zda jsou v ceně nájemného zahrnuty pouze prostory nebo i vybavení a služby, a nesmí opomenout ani výši nájemného, jaké určil tentýž pronajímatel v jiných případech, kdy druhou smluvní stranou není osoba blízká nebo jinak spojená. Přitom musí vybrat dostatečné množství subjektů, aby na základě jejich údajů mohl učinit dostatečně objektivní a spravedlivý závěr.*

¹³⁸ Výše uvedené nemá nikterak znamenat, že by databáze nebyly využívány vůbec, jako příklady lze uvést databáze AMADEUS a ALBERTINA. V porovnání se zahraničím jsou ale využívány daleko méně. Na druhou stranu i v ČR se již objevují rozhodnutí, jejichž prostřednictvím bylo zrušeno rozhodnutí orgánu finanční správy z důvodu nedostatečného zjištění srovnatelných dat - rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č.j. 10 Af 4/2015-68 ze dne 31. 08. 2016. Tento posun je nutné hodnotit jednoznačně pozitivně, když kvalifikovaná rešerše referenčních dat je nezbytným předpokladem pro stanovení obvyklé ceny. Je proto nutné odmítnout, aby ze strany finanční správy bylo možné rozporovat ceny sjednané daňovým subjektem jen na základě zcela nereprezentativního vzorku. V takovém případě by měl být vysloven závěr, že orgán finanční správy neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání rozdílu mezi sjednanou a obvyklou cenou. Pokud jde o kritéria při rešerši v databázích a získávání srovnávacích dat, lze odkázat na podrobné a v tomto směru velmi dobře odůvodněný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice č.j. 52 Af 34/2014-269 ze dne 16. 03. 2016.

dne 11. 02. 2004, kde dovedil, že není-li právní normou stanoven mechanismus určení ceny obvyklé a k jejímu určení je povolán správní orgán, je třeba

k určení ceny obvyklé přistupovat se zvláštním zřetelem a její výši určovat na základě objektivních kritérií a tak, aby závěry správního orgánu vedly ke spolehlivému úsudku a bylo možno způsob jejího určení a samotnou výši ceny obvyklé přezkoumat. Jakkoliv byly tyto závěry vysloveny v řízení, které se převodních cen přímo netýkalo, uplatní se dle autora i v tomto kontextu.

V návaznosti na toto rozhodnutí NSS v již citovaném rozsudku č.j. 9 Afs 80/2009 – 99 ze dne 04. 03. 2010 konstatoval, že tato povinnost trvá i v případě, kdy orgán finanční správy při přepočtu převodní ceny vychází z neveřejných údajů, či dokonce z údajů, ve vztahu k nimž je vázán povinností mlčenlivosti. Orgán finanční správy musí i za těchto okolností poskytnout daňovému subjektu alespoň takové informace, které mu umožní zjistit, na základě jakých kritérií byly vybrány společnosti, se kterými je srovnáván, a z jakých údajů srovnávaných společností orgán finanční správy při výpočtu vycházel. Důvod tohoto postupu je zcela prozaický. Daňovému subjektu musí být totiž v každém případě zachována možnost zvolenou metodiku a referenční data rozporovat.

Oproti daňovému subjektu, který převodní cenu stanovuje konkrétní částkou, nemůže finanční správa vyslovit závěr o nesprávně určené ceně na základě toho, že se jím určená cena neshoduje s výpočtem konkrétní částky ze strany orgánu finanční správy. Ten oproti daňovému subjektu nestanovuje specifický údaj, jenž považuje za správný, ale na základě srovnatelných dat by měl určit rozpětí, v němž by se dle jeho názoru měla cena dle pravidel tržního odstupu pohybovat. Bylo dovozeno, že je nezbytné stanovit alespoň interval nejčastěji realizovaných cen. Stanovení konkrétního rozpětí ceny musí zohlednit, zda se zjištěné ceny pohybují ve velkém nebo naopak úzkém rozpětí. Určitou částkou je cenu obvyklou dle NSS možné stanovit v případech, kdy je hodnocena konkrétně vymezená věc anebo služba, nikoliv však v případech, kdy je pro účely § 23 odst. 7 ZDP nutné zjistit, zda cena realizovaná mezi spojenými nebo blízkými osobami je cenou, která by byla sjednána i v běžných obchodních vztazích. Je přitom logické, aby obvyklá cena byla stanovena širěji, je-li rozpětí vybraného souboru cen široké, a naopak úžeji v případech, kdy jsou realizované ceny v běžných obchodních vztazích obdobné.¹³⁹

¹³⁹ Rozsudek NSS č.j. 8 Afs 80/2007-105 ze dne 31. 03. 2009.

V případě, kdy orgán finanční správy dospěje k závěru, že daňový subjekt nepředložil dostatečné argumenty a nedoložil oprávněnost rozdílu jím účtované ceny od ceny, kterou orgán finanční správy považuje za obvyklou a na základě této skutečnosti přistoupí k doměření daňové povinnosti poplatníka, měl by tak učinit rozdílem mezi cenou jím sjednanou a horní hranicí tohoto cenového rozpětí. Aritmetický průměr či jemu obdobné způsoby výpočtu ceny obvyklé pak není možné aplikovat, jelikož by se takto zjištěná hodnota mohla pohybovat mimo stanovené rozpětí.¹⁴⁰

Nelze ale zapomínat na to, že k doměření daňové povinnosti v důsledku porušení § 23 odst. 7 ZDP je orgán finanční správy oprávněn teprve poté, co daňový subjekt dostatečně transparentním způsobem seznámí se svými zjištěními, tj. zejména mu v průběhu daňového řízení sdělí výši ceny, kterou sám zjistil, resp. kterou považuje za cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, prokazatelně jej seznámí se vzniklým rozdílem oproti ceně tvrzené daňovým subjektem a poskytne mu reálnou možnost, aby se k tomuto rozdílu vyjádřil a uspokojivě jej doložil.¹⁴¹ Důkazní břemeno ohledně toho, zda měl daňový subjekt dostatečnou možnost se ke všem tvrzeným skutečnostem vyjádřit, leží přitom na orgánu finanční správy.¹⁴²

Teprve na základě skutečností, které daňový subjekt uvede, je orgán finanční správy oprávněn přistoupit k hodnocení, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, a učinit závěr o tom, zda rozdíl uspokojivě doložil či nikoliv.¹⁴³ Jinými slovy samotné tvrzení orgánu finanční správy o tom, že převodní cena byla daňovým subjektem určena v rozporu s podmínkami § 23 odst. 7 ZDP, není dostatečným podkladem pro doměření daňové povinnosti; tím je teprve skutečnost, že daňový subjekt nebude schopen daný rozdíl uspokojivě vysvětlit.

¹⁴⁰ Ibid.

¹⁴¹ Rozsudek Městského soudu v Praze sp. zn. 28 Ca 103/2001 ze dne 15. 05. 2002.

¹⁴² Rozsudek NSS č.j. 5 Afs 48/2004 - 89 ze dne 18. 07. 2005. Obdobně také Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 86/2013 - 21 ze dne 31. 10. 2013 nebo rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 9 Ca 32/2005-85 ze dne 28. 02. 2006.

¹⁴³ Ibid.

Tato pravidla mají obecnou platnost a uplatní se bez ohledu na to, které závěry orgánů finanční správy daňový subjekt rozporuje. Ustanovení § 23 odst. 7 ZDP hovoří o doložení rozdílu mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou. Daňový subjekt je oprávněn rozporovat veškerá tvrzení finanční správy. Nemusí se tedy omezovat na vysvětlení zjištěného rozdílu, ale může zpochybnit jeho samotnou existenci, vybraná referenční data a způsob přepočtu obvyklé ceny provedený orgány finanční správy, jakož závěr o tom, že nejsou k dispozici odpovídající data pro stanovení ceny dle tržního odstupu a je tedy namístě přistoupit k vyhotovení znaleckého posudku dle zákona č. 151/1997 Sb.

Výše uvedené není možné chápat ve smyslu povinnosti orgánu finanční správy daňový subjekt specificky na existenci jeho povinnosti vyvrátit zjištěný rozdíl v cenách upozorňovat a vyzývat jej v tomto směru k předložení odpovídajících tvrzení a důkazů. Vychází se z toho, že této povinnosti si musí být vědom¹⁴⁴ a má tak uvést veškeré rozhodné skutečnosti, jichž se hodlá dovolávat. I v daňovém řízení je nezbytné vycházet ze zásady *vigilantibus iura scripta sunt* s tím, že je povinností a právem daňového subjektu tvrdit rozhodné skutečnosti a předkládat či navrhnout důkazní prostředky. Orgán finanční správy má poté povinnost se s předloženými důkazními návrhy vyrovnat a buď je připustit a provést (mohou-li objektivně přispět ke zjištění všech rozhodných skutečností)¹⁴⁵ nebo odůvodnit, z jakého důvodu se jedná o důkazy, u nichž objektivně nelze očekávat, že by zjištění učiněná na jejich základě měla k věci jakýkoliv vztah.

Mezi uvedenými případy je přitom nezbytné striktně rozlišovat. Orgán finanční správy je povinen umožnit daňovému subjektu výkon jeho procesních práv, není však nikterak povinen vyvíjet jakoukoliv aktivitu za účelem zajištění, aby je daňový subjekt v plné míře využil, resp. upozorňovat jej na ně. Důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že spojené osoby si vzájemně poskytovaly zboží a služby za stejné ceny jako nezávislé subjekty, nese výhradně daňový subjekt.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Viz ustanovení § 92 odst. 3 DŘ, podle něhož prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

¹⁴⁵ Tím není nikterak dotčena zásada volného hodnocení důkazů, v jejímž rámci je na orgánu finanční správy, aby vyhodnotil důsledky, které z provedených důkazů vyplývají.

¹⁴⁶ Rozsudek NSS č.j. 1 Afs 99/2012 - 52 ze dne 13. 03. 2013.

Tuto svou povinnost by měl daňový subjekt plnit primárně ve správním řízení.¹⁴⁷ V praxi mohou ale nastat situace, kdy to není možné. Řadí se sem například postup orgánu finanční správy, který ten dospěje k závěru o riziku budoucí nevymahatelnosti daně a přistoupí postupem podle § 167 DŘ k vydání zajišťovacího příkazu. Důvod pro toto opatření může orgán finanční správy spatřovat i ve skutečnosti, že mezi propojenými osobami došlo k transakcím za nestandardních podmínek. Jestliže je jejich důsledkem na straně českého daňového subjektu ztráta majetkových hodnot, z nichž by případně bylo možné daňové povinnosti uspokojit, může to teoreticky důvod pro vydání zajišťovacího příkazu představovat.

Za předpokladu, že orgán finanční správy nevyužije možnosti dané mu § 167 odst. 4 DŘ a neumožní daňovému subjektu předložit údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně, což v sobě zahrnuje možnost tvrzení a důkazů vztahujících se ke způsobu určení převodních cen, dozví se daňový subjekt fakticky až ze zajišťovacího příkazu, že a na základě jakých skutečností je rozpor s § 23 odst. 7 ZDP dovozován. Z povahy zajišťovacího řízení přitom plyne omezený prostor pro odvolací řízení, který nemusí být vždy dostatečný pro to, aby daňovému subjektu poskytl dostatečný prostor pro zajištění a předložení důkazů dokládajících, že použité ceny byly v souladu s principem tržního odstupu. Bylo by jednoznačně v rozporu s právy daňového subjektu, pokud by mu bylo znemožněno odpovídající důkazy předložit v navazujícím řízení dle § 65 SŘS. Pokud je nutnost zajišťovacího příkazu dovozována tvrzeným porušením § 23 odst. 7 ZDP, je na místě posoudit, jakým ze způsobů předpokládaných v citované úpravě měla být stanovena kupní cena, z níž se dovozuje existence budoucího nedoplatku na dani. Z toho pak teprve vyplyne závěr, zda byla splněna základní podmínka pro vydání zajišťovacího příkazu, kterým je pravděpodobnost nestanovené nebo nesplatné dlužné daně a její výše.¹⁴⁸

Důkazní břemeno týkající se dodržení principů zakotvených v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP tak stíhá obě strany. Na orgánech finanční správy je, aby prokázaly, že tak, jak jsou vedeny v účetnictví daňového subjektu a jak byly použity pro stanovení daňové povinnosti, neodpovídají transakce s propojenými osobami ekonomickým principům běžným v obchodních vztazích. Do okamžiku, než se v tomto směru prokáže opak, se vychází z toho, že údaje o obchodních operacích uváděné v účetnictví daňového subjektu jsou v souladu

¹⁴⁷ A to i ve smyslu zásady, podle níž je při přezkoumání rozhodnutí rozhodný skutkový a právní stav, který tu byl v době rozhodování orgánu finanční správy.

¹⁴⁸ Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 244/2016 - 58 ze dne 23. 11. 2016.

s požadavky právní úpravy.¹⁴⁹ Teprve pokud je možné nad veškerou pochybnost vyslovit závěr o tom, že orgán finanční správy popsané důkazní břemeno unesl a řádně specifikoval rozdíl mezi sjednanými podmínkami transakce a podmínkami, které by osoby vzájemně nepropojené považovaly z ekonomického hlediska za natolik výhodné, že by k odpovídajícímu ujednání dobrovolně přistoupily.¹⁵⁰

Toto rozložení důkazního břemene nemusí ale vždy platit zcela absolutně. V rozsudku č.j. 1 Afs 99/2012-52 ze dne 13. 03. 2013 NSS judikoval, že popsané rozdělení důkazního břemene se uplatní v typických situacích, kdy je u daňového subjektu prováděna daňová kontrola apod. Zobecnit lze tento závěr na konstatování, že důkazní břemeno leží na orgánu finanční správy v situacích, kdy iniciativa zpochybnění výše převodních cen vychází právě ze strany těchto orgánů. Oproti tomu je potřebné zohlednit odlišné výchozí postavení za situace, kdy je to sám daňový subjekt, který se prostřednictvím opakovaného dodatečného daňového přiznání¹⁵¹ snaží zpochybnit svá předchozí tvrzení vztahující se k výši převodních cen.

Jakkoliv by se na první pohled mohlo zdát, že k přenesení věcného břemene dochází již samotným podáním dodatečného daňového přiznání, tento výklad by byl dle autora (doktoranda) příliš restriktivní. Je totiž nutné zohlednit jak účel dodatečného daňového přiznání, tak skutkové okolnosti pojednávaného případu, kdy daňový subjekt nejprve prostřednictvím prvního dodatečného daňového přiznání zvýšil svou daňovou povinnost s tím, že dle jeho zjištění neodpovídaly ceny účtované mezi ním a propojenou osobou tržním podmínkám, a s ohledem na tuto skutečnost nebyla v řádném daňovém přiznání zohledněna skutečnost, podle níž vznikla daňovému subjektu s ohledem na výše uvedené hospodářská újma (tj. fakticky měl daňový subjekt v rámci daného závazkového vztahu obdržet vyšší plnění) a došlo tak k doměření daňové povinnosti. Následně však bylo podáno nové dodatečné daňové přiznání, v jehož rámci bylo naopak tvrzeno, že chybné údaje obsahuje první dodatečné daňové

¹⁴⁹ Viz také rozsudek NSS č.j. 2 Afs 24/2007 - 119 ze dne 30. 01. 2008, podle něhož platí, že (cit.): Daňový subjekt plní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předeště, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Obdobně také rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 30 ca 93/2001-79 ze dne 01. 12. 2003.

¹⁵⁰ Rozsudek NSS č.j. 7 Afs 93/2012 - 52 ze dne 08. 07. 2014.

¹⁵¹ Viz § 141 DŘ.

přiznání a původně vypočtená daňová povinnost byla proto určena správně a nebyl žádný důvod pro její zvýšení.

Za těchto okolností dospěl soud k závěru, že pokud je to sám daňový subjekt, který popírá svá dřívější tvrzení vztahující se k určení výše převodních cen, lze po něm spravedlivě požadovat, aby ve vztahu k této skutečnosti unesl důkazní břemeno.

Vzniká ale otázka, co přesně je onou změnou tvrzení myšleno. Autor je toho názoru, že dodatečné daňové přiznání je řádným prostředkem, který je daňovým subjektům poskytován pro případ, že daňový subjekt sám zjistí v údajích, na jejichž základě došlo k určení daňové povinnosti, nedostatky. Tomu odpovídá také dikce příslušného ustanovení DŘ, podle níž dodatečné daňové přiznání podává daňový subjekt v případě, *pokud zjistí*, že daň má být vyšší než poslední známá daň. Výraz *zjistí* je nutné chápat ve smyslu vědomí si nových skutečností, které v řádném daňovém přiznání nebyly zohledněny, nikoliv jako změnu názoru daňového subjektu na to, jaké z těchto skutečností vyplývají závěry.

Ve smyslu právě uvedeného je citované rozhodnutí nutné vykládat tak, že teprve odvolání skutečností uváděných v dodatečném daňovém přiznání a dovolávání se původních tvrzení a výpočtu daňové povinnosti je možné považovat za důvod k přenesení důkazní povinnosti. Jestliže by daňový subjekt v dalším dodatečném daňovém přiznání opětovně tvrdil nové skutečnosti, o kterých dříve nevěděl, mělo by rozložení důkazního břemene zůstat nedotčeno.

Oproti mezinárodní úpravě obsahuje § 23 odst. 7 ZDP rozsáhlou definici spojených osob, kterými se rozumí jednak osoby kapitálově propojené, jimiž jsou situace, kdy:

- se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými; nebo
- jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými.

Jinak spojenými osobami jsou osoby a rozumí se jimi případy, kdy:

- se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby;
- se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými, přičemž za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob;
- zde jsou osoby ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou;
- zde jsou osoby blízké
- zde jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty

Pro účely posouzení rozsahu podílu určité osoby na základním kapitálu právnické osoby a podílu na jejím vedení (ve smyslu rozsahu hlasovacích práv) se vychází z aritmetického průměru těchto dat za zdaňovací období, resp. za každý měsíc, za který je daňové přiznání podáváno. Zákon výslovně stanoví, že za výkon kontrolních funkcí ve vztahu k určité právnické osobě nelze považovat působení v kontrolní komisi či jiném obdobném kontrolním orgánu. Stejně tak se za výkon kontrolních funkcí nepovažuje úplatné provádění těchto činností.

Kontrolní funkce je tedy nezbytné chápat jako faktickou možnost vykonávat vliv na rozhodnutí týkající se obchodní činnosti dané společnosti. V kontextu právní úpravy, o níž je pojednáváno, se jedná o situace, kdy je osoba schopna prostřednictvím svého podílu na základním kapitálu nebo s využitím své pozice, jež jí umožňuje přimět kontrolovaný subjekt k akceptování podmínek závazkového vztahu, s nimiž by nesouhlasila, pokud by druhou smluvní stranou měla být osoba zcela nezávislá a nemající k dispozici jakékoliv prostředky, jimiž by byla schopna svou představu týkající se fungování závazkového vztahu prosadit.

Jak bylo uvedeno, princip tržního odstupu je v ZDP zaveden již od jeho počátku, dochází pouze k preciznějšímu vymezení pojmu spojených osob, jakož i vztahů, na které daná úprava dopadá. Lze ocenit přístup zákonodárce, který si je vědom rizik přílišné kazuistiky a snaží se podmínky aplikace § 23 odst. 7 ZDP upravit pokud možno v obecné rovině. Jako příklad lze uvést znění tohoto ustanovení účinné do 31. 12. 2007, kdy bylo specificky určeno, že výše úroků u půjček se považuje za „obvyklý“ úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby ČNB platné v době uzavření smlouvy. K datu, kdy bylo toto pravidlo ze zákona vypuštěno, odpovídala takto stanovená obvyklá cena úrokové míře ve výši přibližně 4 % p. a., kterou ovšem

nebylo možné považovat za cenu dosažitelnou v reálných ekonomických podmínkách finančního trhu, neboť aktuální tržní cena obvyklá v té době byla zhruba dvojnásobná.¹⁵²

Bude-li vycházeno z nevhodnosti přílišné kazuistiky, která vede k nutnosti neustálé kontroly tržních podmínek za účelem případné změny právní úpravy, je otázkou, zda a do jaké míry je nezbytné zařazení spíše deklaratorního prohlášení, podle něhož se pravidla obsažená v § 23 odst. 7 ZDP nepoužijí v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce. Podstatou těchto instrumentů je jejich bezplatnost.¹⁵³ Lze si tedy jen těžko představit argumentaci, podle níž by mělo být možné požadovat úpravu základu daně a zkoumat *obvyklost* sjednaných podmínek výpůjčky či výprosy.

Poslední výjimkou, která je v právní úpravě zakotvena, jsou případy poskytování zvýhodněného financování mezi spojenými osobami. K úpravě daňového základu nedochází v případech, kdy byla výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami sjednána v nižší míře, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem ČR, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob.

V návaznosti na rekodifikaci soukromého práva v ČR došlo k drobné formulační úpravě, kdy je nově dovozováno, že v případě absence uspokojivého vysvětlení rozdílu podmínek sjednaných mezi propojenými osobami oproti obvyklým tržním cenám *se základ* daně poplatníka *o zjištěný rozdíl upraví*, oproti znění před rekodifikací, kdy bylo konstatováno, že k odpovídající úpravě přistoupí příslušný orgán finanční správy. Přestože v praxi byl tento výklad dovozován již dříve, je nyní výslovně stanoveno, že základ daně je oprávněn upravit jak orgán finanční správy tak samozřejmě i samotný poplatník. Je mu tak poskytována možnost reagovat na zjištěné diskrepance, kterých si daňový poplatník nemusel být vědom. Obecně se vychází z povinnosti orgánů finanční správy šetřit práva daňového subjektu a přistoupit k doměření daně teprve v okamžiku, kdy je zřejmé, že daňový subjekt se zjištěními orgánů finanční správy neztotožňuje a jiný postup nepovede k vysvětlení tvrzeného rozdílu v cenách a akceptování rozsahu daňové povinnosti ze strany daňového subjektu.

¹⁵² Důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb., kterým došlo ke změně některých zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva v ČR.

¹⁵³ Srovnej § 2193 a § 2189 OZ.

V případech, kdy je takový postup s ohledem na veškeré okolnosti možný a orgán finanční správy se v důsledku vlastní činnosti dozví o skutečnostech nasvědčujících tomu, že došlo k nesprávnému určení převodních cen a v důsledku toho by mělo dojít k doměření daně z příjmu, měl by orgán finanční správy poskytnout daňovému subjektu možnost se k věci nejen vyjádřit, ale také využít postupu ve smyslu § 145 odst. 2 DŘ a vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. V opačném případě je daňový subjekt vystaven povinnosti hradit společně s doplatkem daně rovněž penále dle § 251 DŘ.¹⁵⁴

Jak autor v této práci opakovaně upozorňuje, není stanovení převodních cen něčím, kde by platila exaktní pravidla a nelze tak vyloučit situace, kdy na základě předložených argumentů jedna nebo druhá strana změni na základě výměny argumentů svůj názor. Poskytnutí dostatečného prostoru k vysvětlení okolností transakce nabývá na důležitosti s tím, o co je závazkový vztah vystaven na individuálních potřebách obou stran, kterých si orgán finanční správy nemusí být vědom.

Požadavky na dodržování principu tržního odstupu při vnitropodnikových transakcích jsou založeny na objektivním principu, kdy je zcela nerozhodné, z jakého důvodu došlo k nesprávnému způsobu stanovení převodních cen. Přestože to tak někdy může vypadat, nelze problematiku převodních cen zužovat na obchodní aktivity velkých nadnárodních korporací s dostatečným odborným a finančním zázemím, které jim umožňuje veškeré transakce důkladně plánovat a zajistit splnění veškerých požadavků obsažených v použitelných právních předpisech.

Naprostou většinu ekonomicky aktivních subjektů, na něž úprava převodních cen dopadá, tvoří malé a střední podniky, které si mnohdy ani nemusí být vědomy komplikovanosti dané problematiky a při nastavení podmínek závazkových vztahů vycházejí z kritérií rentability, které nemusejí vždy striktně odpovídat představám orgánů finanční správy o ziskovosti dané transakce. Daňový subjekt tak může být ochoten akceptovat ztrátu z konkrétní transakce, a to v návaznosti na širší okruh závazkových vztahů, k nimž mezi daňovými subjekty dochází. Tyto okolnosti mohou přitom dle autora hrát při posuzování nastavení převodních cen zásadní roli.

Nelze přitom konstatovat, že by si soudy v rámci své rozhodovací praxe nebyly této skutečnosti vědomy. Nejvyšší správní soud již v rozsudku č.j. 7 Afs 95/2012-47 ze dne 25. 06. 2014 dovedl, že plní-li právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob fakticky roli

¹⁵⁴ Viz rozsudek Krajského soudu v Plzni č.j. 30 Af 23/2015 - 76 ze dne 15. 12. 2016.

pobočky, výrobního závodu, subdodavatele, dílčí složky či zastoupení v určitém regionu, jsou ekonomické podmínky její činnosti zpravidla výrazně odlišné od situace, kdy by stejné činnosti vykonávala samostatně a komplexně, bez začlenění v rámci skupiny spojených osob. S ohledem na výše uvedené bylo dovozeno, že právně samostatná osoba v rámci skupiny spojených osob musí být v takovém případě posuzována podle toho, jakou roli v rámci skupiny hraje, a musí být porovnávána se subjekty plnícími podobnou roli.

Soudy tak v teoretické rovině souhlasily s tím, že pokud daňový subjekt plní specifickou funkci pro celou skupinu, dochází k využití nejrůznějších synergií, v důsledku čehož se dosahované parametry jednotlivých dílčích obchodních operací mohou odlišovat od výsledků, které by v rámci obdobných činností byly dosahovány mezi subjekty, jež nejsou součástí takovéto skupiny propojených osob. Není přitom popíráno, že výši nastavených převodních cen je potřebné hodnotit i z tohoto hlediska, když využívání nejrůznějších synergií patří mezi racionální ekonomické jednání. Dodržení podmínek § 23 odst. 7 ZDP proto nelze poměřovat jednáním subjektů působících sice na stejném trhu, ale nemajících možnosti využití těchto skupinových synergií. Potud nelze výkladu nic vytknout.

Soud ovšem dále dovozuje, že komplexní obchodní skupina maximalizující svůj zisk pomocí rozdělení funkcí a využívání synergií nemusí být tvořena výhradně osobami, které je ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP nutno považovat za spojené, ale může k jejímu vzniku dojít taktéž na základě systému dohod závazkových vztahů uzavřených mezi nespojenými osobami. Tyto se na vytvoření odpovídající struktury podílejí z vlastní vůle na základě vyhodnocení ekonomického přínosu takového postupu s tím, že se jedná o neoptimálnější rozložení dané činnosti. Při zohlednění této skutečnosti byl vysloven závěr, podle něhož ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, budou-li vztahy mezi touto osobou a jinými s ní spojenými osobami mít takovou povahu, že ve svém celkovém ekonomickém efektu budou pro danou osobu natolik výhodné, že obdobné uspořádání vztahů by zvolila i osoba s jinými osobami nespojená.

Otázkou je, zda lze tento závěr přijmout jako absolutní kritérium. Autor vychází z odlišnosti postavení samostatně podnikající osoby, jejíž zapojení do skupiny vychází ze smluvního základu, kdy primárním cílem zůstává dosažení vlastního maximálního zisku a skupinou propojených osob, u nichž mohou při stanovení obchodní strategie vstupovat další

faktory a vzájemné závazkové vztahy nemusí být v každém případě motivovány snahou o maximalizaci majetkového prospěchu, jak by tomu bylo v podmínkách běžné tržní soutěže.¹⁵⁵

Je sporný výklad, k němuž NSS přistoupil a podle něhož (cit.): *[a]čkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva je ve výsledku sankcionovaný úpravou základu daně o zjištěný rozdíl. Podstatou § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů je zabránit daňovým únikům při takových smluvních vztazích, při nichž jedna smluvní strana záměrně činí úkony pro ni finančně či jinak nevýhodné, aby druhé straně naopak vznikla daňová výhoda spočívající ve snížení daňového základu. Daňový subjekt musí prokázat, že odchýlení se od ceny obvyklé má jiný účel než je krácení daně. Zákon o daních z příjmů proto po obchodujících osobách blízkých požaduje větší opatrnost a obezřetnost při stanovení smluvní ceny, než je tomu u osob nezávislých.*¹⁵⁶

Kromě toho, že je dovozována povinnost jakéhosi vyššího standardu při vstupu do závazkových vztahů s propojenými osobami, což by ve svém důsledku mohlo vést k porušení principu rovného zacházení s daňovými subjekty, dochází *de facto* k limitaci prostředků, které má daňový subjekt k dispozici. Právní úprava sice umožňuje, aby daňový subjekt vysvětlil motivaci svého jednání, které neodpovídá principu maximalizace zisku, v praxi bývají snahy daňových subjektů o vysvětlení komplexnosti prováděných transakcí a důvody vedoucí (například) k akceptaci dílčí ztrátovosti jedné z prováděných činností odmítány s tím, že přednost měla být dána vytvoření zisku.

Pozorovat lze snahu přenášení důkazního břemene na daňové subjekty, když se vychází z toho, že posuzovat je nezbytné jednotlivé obchodní operace a nikoliv celkové provozní výsledky. Celková analýza provozního zisku nemůže mít dle soudu vypovídací schopnost o tom, zda daňový subjekt vykázal správný stav hospodaření a následně i základ pro výpočet daně v případě obchodu se spojenými osobami. Bylo argumentováno, že jestliže je ze strany daňového subjektu vykonáváno více nezávislých aktivit, je nezbytné je posuzovat jako činnost s rozdílným funkčním a rizikovým profilem, a tudíž i jinou hrubou ziskovou přírážkou. Soud dospěl rovněž k závěru, že pokud by se posuzovala ziskovost agregovaně za celou činnost

¹⁵⁵ Viz rozsudek NSS č.j. 8 Afs 80/2007-105 ze dne 31. 03. 2009.

¹⁵⁶ Ibid.

daňového subjektu, pak by takový postup umožňoval kompenzaci nákladů souvisejících s jednotlivými obchodními operacemi, což by nesporně ovlivnilo objektivitu získaných výsledků, a tím i nesoulad s ekonomickými principy běžných obchodních vztahů.¹⁵⁷

Dle soudu přechází v těchto případech důkazní břemeno opět na daňového poplatníka, který by měl být schopen buď doložit, že by obdobný ekonomický model mohly využít i nespojené osoby, případně prokázat, že vykonávané relativně samostatné části jeho podnikatelské činnosti jsou fakticky navzájem tak ekonomicky propojeny, třeba synergickými efekty, úsporami z rozsahu, využitím dobré pověsti na trhu, propojením obchodních vztahů aj., to jest že z ekonomického hlediska bylo nastavení podmínek u jednotlivých samostatných částí odůvodnitelné a žádoucí za účelem maximalizace zisku daňového subjektu.¹⁵⁸

Je sporné, zda je tento princip z ekonomického hlediska udržitelný. Postavení jinak samostatného subjektu, který se stal součástí skupiny na základě dobrovolného uzavření většího množství závazkových vztahů, je logicky jiné od postavení subjektu, který byl jako součást skupiny již založen. Zatímco v prvním případě lze očekávat, že daná právnická osoba bude mít i jiné aktivity, nemůže spoléhat na to, že existující závazkové vztahy zde budou natrvalo a součástí jejího ekonomického plánování musí být příprava na období po jejich ukončení.

Jinými slovy, daňový subjekt, který není přirozenou, ale umělou součástí skupiny má z podstaty věci jiné priority. Zejména nemusí zohledňovat vazby k ostatním členům koncernu, lze u něj očekávat větší množství vedlejších podnikatelských aktivit nezávislých na celé skupině. Právě s ohledem na svou budoucí existenci musí vycházet z čistě tržních podmínek a dbát na to, aby nastavení podmínek závazkových vztahů umožňovalo trvalé dosahování zisků.

Požadovat po subjektu, který byl jako součást skupiny již založen, a to právě za účelem plnění specifických funkcí pro celou skupinu, aby nezohlednil specifika tohoto svého postavení a založil veškerá svá obchodní rozhodnutí na předpokladu, že byl založen jako nezávislý subjekt bez jakékoliv návaznosti na ostatní členy skupiny.

Dochází zde k přenášení důkazního břemene na daňový subjekt, který musí složitě vysvětlovat, že jeho ekonomické chování, které má orgán finanční správy za závadné, má svůj původ v nastavení procesů vedoucích k maximalizaci efektivity a ziskovosti celé skupiny.

¹⁵⁷ Viz rozsudek NSS č.j. 7 Afs 95/2012 - 47 ze dne 25. 06. 2014.

¹⁵⁸ Ibid.

Spatřovat v tomto přístupu *à priori* snahu o vyhnutí se daňové povinnosti je jen další ilustrací aktuálního přístupu finanční správy.

Při posuzování toho, zda byly převodní ceny spojenými osobami stanoveny v souladu s principem tržního odstupu, jsou orgány finanční správy dále vázány povinností zohlednit veškeré individuální okolnosti transakce, které by výši sjednané ceny mezi nespojenými osobami mohly teoreticky ovlivnit. Nelze tedy vycházet ze vzorové situace a očekávat, že dosažitelná cena bude vždy odpovídat tržní ceně sjednávané za ideálních podmínek. Orgány finanční správy mají povinnost zabývat se všemi individuálními znaky závazkového vztahu. Daný princip potvrdil NSS ve svém rozsudku č. j. 7 Afs 74/2010 – 81 ze dne 27. 01. 2011, z něhož vyplývá, že ta situace, kdy orgán finanční správy zjišťuje referenční cenu na základě údajů o skutečně dosažených cenách shodné nebo podobné komodity mezi reálně existujícími nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci.

Jedná se o přístup, který by měl být na straně orgánů finanční správy automatický. Daňové subjekty vstupují do závazkových vztahů v reálných podmínkách, které determinují mantinely závazkových vztahů, do nichž jsou třetí osoby ochotny vstupovat.

S ohledem na široké možnosti správního uvážení, které právní úprava orgánům finanční správy poskytuje, je nezbytné trvat na tom, aby své rozhodnutí řádně odůvodnily a zabývaly se veškerými argumenty přednesenými daňovým subjektem. Z jeho strany bývá odůvodnění převodní ceny často doprovázeno znaleckým posudkem dokládajícím oprávněnost sjednané ceny.¹⁵⁹ Rozhodovací praxí bylo potvrzeno, že i orgány finanční správy jsou vázány pravidly pro hodnocení závěrů znaleckého zkoumání, které byly opakovaně vysloveny ve vztahu k vázanosti soudů předloženými znaleckými posudky.¹⁶⁰ V rozsudku Krajského soudu v Hradci

¹⁵⁹ Jiný než znalecký posudek ve smyslu zákona č. 151/1997 Sb.

¹⁶⁰ Mimo jiné rozsudek NS sp. zn. 28 Cdo 4930/2009 ze dne 12. 05. 2010, kde bylo konstatováno, že přestože nemá znalecký posudek v hierarchii důkazních prostředků jakékoliv speciální postavení je zde určitý rozdíl, který je vyvolán některými zvláštnostmi tohoto důkazu. Při hodnocení důkazu znaleckým posudkem se proto soud musí zabývat tím, zda posudek znalce má všechny formální náležitosti, tedy zda závěry uvedené ve vlastním posudku jsou náležitě odůvodněny a zda jsou podloženy obsahem znaleckého zkoumání, zda znalec vyčerpal úkol v rozsahu, jak mu byl zadán, zda přihlédl ke všem skutečnostem, které jsou pro věc rozhodné a s nimiž se tedy měl a musel vypořádat, zda jeho závěry jsou podloženy výsledky řízení a nejsou v rozporu s

Králové vydaném dne 29. 06. 2013 pod č.j. 31 Af 85/2012-74 bylo dovozeno, že i přes pravomoci a erudici orgánů finanční správy není přípustné, aby tento stavěl jakékoliv své závěry netýkající se přímo daňových otázek nad odborné posouzení ze strany znalce. To nikterak neznamená, že by soud byl znaleckým posudkem vázán a musel učiněná hodnocení bez dalšího převzít. Za těchto okolností by měl soud správně postupovat tak, že vyzve znalce, aby podal vysvětlení (vyslechne jej), posudek doplnil nebo jinak odstranil jeho nedostatky, popřípadě aby vypracoval nový posudek, nebo musí ustanovit jiného znalce, kterým může být i vysoká škola odpovídajícího oboru, aby věc znovu posoudil a vyjádřil se ke správnosti již podaného posudku.

výsledky ostatních provedených důkazů. Současně bylo konstatováno, že soudy by neměly přezkoumávat věcnou správnost vyslovených odborných závěrů, jelikož k tomu soudci nemají odborné znalosti anebo je nemají v takové míře, aby mohli odpovídající přezkoumání zodpovědně učinit.

5. Vztah Směrnice OECD a národní úpravy

Diskutovanou otázkou je také vztah úpravy obsažené v ZDP a Směrnici OECD. Tyto úpravy nelze stavět proti sobě a je nutné je vykládat v jejich vzájemnosti. Bylo by chybou dovozovat, že jsou zde určité skupiny případů, kdy je nutné principy zakotvené ve Směrnici zohlednit, a situace, kdy se má vycházet výhradně ze ZDP.

5.1. Charakteristika Směrnice OECD o převodních cenách

Bezpochyby nejvýznamnějším dokumentem na poli převodních cen je směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. Vznikla jako výsledek soustavné činnosti OECD přepracováním Zprávy OECD *Převodní ceny a nadnárodní podniky* z roku 1979. Radou OECD byla schválena ke zveřejnění a 13. července 1995. Aktuální znění je výsledkem celkem dvanácti více či méně významných revizí.¹⁶¹

Směrnice v devíti kapitolách obsahuje pravidla, která mají vést k zajištění přiměřeného daňového základu a bránit dvojímu zdanění. První kapitola se věnuje pilíři dnešní regulace převodních cen, kterým je princip tržního odstupu a rozebírá jeho definici, výklad a pravidla uplatňování, ale věnuje se i jeho problematickým stránkám. Popsány jsou také důvody upřednostnění principu tržního odstupu před alternativou v podobě rozdělení globálního zisku podle vzorce, která není založena na fungování trhu.

Kapitola druhá popisuje jednotlivé metody pro stanovení převodních cen, jejich silné i slabé stránky a způsob, jak zvolit tu nejvhodnější. Dvě základní skupiny metod podle směrnice jsou tradiční transakční metody a transakční ziskové metody. První skupina zahrnuje metodu srovnatelné ceny, metodu cenového rozpětí při opětovném prodeji a metodu přírážky k nákladům. Mezi transakční ziskové metody patří metoda rozdělení zisku a metoda čistého rozpětí. Třetí kapitola pojednává o srovnávací analýze jako o základním kroku volby nejvhodnější metody.

Čtvrtá kapitola rozebírá přístupy daňové správy k řešení a předcházení vzniku sporů v oblasti převodních cen. K prevenci sporů mají sloužit nástroje, které motivují daňového poplatníka ke stanovování převodních cen v souladu se Směrnicí sankce v podobě penále a pokut, přesunu důkazního břemene na poplatníka, účinných kontrolních praktik. Dále k prevenci

¹⁶¹ Směrnice OECD, s. 3-4.

sporů slouží také simultánní daňová kontrola, režim tzv. bezpečného přístaviště (*safe harbour*) a předběžné cenové dohody.

Další otázky upravené následujícími kapitolami jsou dokumentace k převodním cenám, převodní ceny v oblasti nehmotného majetku, oceňování služeb poskytovaných v rámci skupiny, ujednání o sdílení nákladů a aspekty převodních cen u podnikových restrukturalizací. Některé z řady příloh Směrnice OECD doplňují jednotlivé kapitoly příklady či návrhy dokumentů. Přílohou je také směrnice pro monitorování aplikace Směrnice o převodních cenách.

Dnešní podoba směrnice je výsledkem řady revizí, které postupně přidávaly jednotlivé kapitoly. Revize z roku 1996 přidala kapitolu šest o nehmotném majetku a kapitolu sedm o službách v rámci skupiny. Další revize o rok později přidala mezi přílohy zmíněnou směrnici pro monitorování aplikace Směrnice o převodních cenách a o další dva roky také směrnici o používání předběžných cenových dohod. Další změnou byla v roce 2009 úprava kapitoly o prevenci a řešení sporů z dvojího zdanění, která zohlednila úpravu Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění z předchozího roku. Do Vzorové smlouvy i Směrnice tak byla zahrnuta arbitrážní fáze řešení sporů.¹⁶² V roce 2010 byla přidána devátá kapitola o aspektech převodních cen u podnikových restrukturalizací a na základě přezkumu metod určování cen ze strany OECD a nových zkušeností daňových správ byly upraveny první tři kapitoly.¹⁶³ Ve stejném roce byly změněny také Úvod a slovník pojmů. Další úprava přidala regulaci *bezpečného přístaviště* s cílem snížit zátěž daňových správ i plátců daně v případech menších skupin a méně složitých transakcí.¹⁶⁴ V roce 2015 OECD společně se skupinou G20 dokončila první část projektu BEPS, což bylo promítnuto také do změn kapitol I, II a V-VIII.¹⁶⁵ Poslední změny proběhly v roce 2017 v reakci na *BEPS Final Reports* z roku

¹⁶² The OECD releases the 2009 edition of its Transfer Pricing Guidelines. [online]. 2009. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/theoecdreleasesthe2009editionofitstransferpricingguidelines.htm> [cit. dne: 10. 9. 2017]

¹⁶³ OECD approves the 2010 Transfer Pricing Guidelines [online]. 2010. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdapprovesthe2010transferpricingguidelines.htm> [cit. dne: 10. 9. 2017]

¹⁶⁴ OECD releases 2017 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. [online]. 2017. Dostupné z: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-releases-2017-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations> [cit. dne: 10. 9. 2017]

¹⁶⁵ Směrnice OECD. s. 4.

2015. Tato revize se významně dotkla kapitol I-IV, příloh, předmluvy i slovníku pojmů.¹⁶⁶

5.2. Postavení Směrnice OECD ve vztahu k českému právnímu řádu

Postavení Směrnice OECD je zcela jasně vymezeno v pokynu Ministerstva financí ČR D-332, nahrazující dřívější pokyn D-258. Primárně je Směrnice chápána jako výkladové pravidlo k čl. 9 Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění. To ovšem neznamená, že by se Směrnice uplatnila výhradně ve vztazích mezi tuzemským a zahraničním daňovým subjektem, a to ještě za předpokladu, že se jedná o daňové subjekty států, s nimiž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění na základě Vzorové smlouvy OECD.

Jedná se o mezinárodně uznávaný materiál, který je široce akceptován i mimo členské státy OECD. Přitom má být dosaženo deklarovaného cíle Směrnice, kterým je sjednocení postupu a rozhodovací praxe orgánů finanční správy. Právě sjednocením praxe by Směrnice měla přispět k minimalizaci konfliktů v důsledku rozdílných přístupů jednotlivých daňových správ a předcházet následným soudním sporům.

Ministerstvo financí ČR dovozuje závaznost Směrnice z čl. 31 odst. 2 z Vídeňské úmluvy o smluvním právu ze dne 23. 05. 1969.¹⁶⁷ Na jeho základě se má pro účely výkladu uzavíraných mezinárodních smluv vycházet z každé dohody vztahující se ke smlouvě, k níž došlo mezi všemi stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy, jakož i z každé listiny vyhotovené jednou nebo více stranami v souvislosti s uzavřením smlouvy a přijaté ostatními stranami jakožto listina vztahující se ke smlouvě. Dovozuje se, že konsenzus členských států OECD na Směrnici z ní dělá dokument související se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, činící z něj výkladové pravidlo sjednané smluvními stranami.

Tento výklad ovšem není ani zdaleka obecně přijímaný a právní závaznost Směrnice zpochybnil i NSS. Autor odkazuje na jeho rozsudek č.j. 8 Afs 152/2005 – 72 ze dne 25. 06.

¹⁶⁶ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 [online]. 2017. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-201769717.htm> [cit. dne: 10. 9. 2017]

¹⁶⁷ Vyhlášená ve sbírce zákonů č. 15/1988 Sb. Pro ČR vstoupila tato Úmluva v platnost 28. 08. 1987.

2007, kde byl vysloven následující závěr (cit.): *[N]ad rámec shora uvedeného*¹⁶⁸ Nejvyšší správní soud poznamenává, že uvedené směrnice (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*) jsou součástí deklarace OECD ze dne 21. 6. 1976, o mezinárodních investicích a nadnárodních podnicích (dostupné např. na www.oecd.org), která má pouze charakter doporučení vlád nadnárodním společnostem; není tedy právním předpisem (tzv. *soft law*).

Autor se neztotožňuje ani s jedním ze závěrů, k nimž NSS při posuzování charakteru Směrnice dospěl. Za prvé považuje za nepřipadné dovozovat, že tvrzení o aplikovatelnosti Směrnice není vymezením důvodů kasační stížnosti dle § 71 odst. 1 písm. d) SŘS, pokud daňový subjekt spatřuje nezákonnost právního posouzení v tom, že toto bylo vydáno bez toho, aniž by byla zohledněna pravidla v dokumentu, který daňový subjekt označuje za platný pro daný případ.¹⁶⁹ Danou námitku by si měl soud v řízení vedeném na základě SŘS vyhodnotit vždy, aniž by byl daňový subjekt povinen předkládat rozsáhlou právní analýzu. Dovedeno *ad absurdum* by výklad NSS znamenal, že určitá pravidla dle NSS budou nebo také nebudou aplikována v závislosti na tom, jakým způsobem daná osoba jejich použitelnost odůvodní, a nebude možné zohlednit předpis, který na danou věc sice dopadá, dotčený subjekt ale použije chybný argument, kterým tuto použitelnost pravidel nelze odůvodnit.

Chybný je také odkaz na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2004 č.j. 3 Azs 43/2003 – 48, kterým je závěr o nedostatečnosti vznesené námítky. Toto rozhodnutí se týkalo odlišné situace, kdy kasační stížnost byla vznesena proti rozhodnutí soudu o zastavení řízení, přičemž byl vysloven (podle autora zcela správný) závěr, podle něhož je za těchto okolností předmětem kasační stížnosti předchozí rozhodnutí o zastavení řízení a nikoliv napadené správní rozhodnutí. Důvody, o něž se kasační stížnost opírá, tak nemají směřovat k věci samé, ale je potřeba, aby prokazovaly vady rozhodnutí o zastavení řízení.

¹⁶⁸ NSS v citovaném rozhodnutí dovozoval, že pokud se daňový subjekt dovolává aplikace Směrnice, nemůže tak činit pouze v obecné podobě, ale musí zcela konkrétním způsobem odůvodnit, proč se Směrnice na daný případ vztahuje, tj. argumentovat například tím, na základě jakých skutečností naplňuje daňový subjekt definici nadnárodního podniku či v čem se správním orgánem použité ocenění odlišuje od cen stanovených na základě tržního odstupu, případně se vyjádřit k právní závaznosti Směrnice. S ohledem na tento závěr se NSS dále podmínkami aplikace Směrnice nezabýval.

¹⁶⁹ Z odůvodnění předmětného rozhodnutí navíc vyplývá, že dotčený daňový subjekt se oproti tomu, co je tvrzeno, neomezil na obecné konstatování o potřebě zohlednění Směrnice a zcela konkrétně odkazoval na pokyn D-258 (nyní D-332), z něhož dle jeho názoru vyplývá možnost jejího využití i ve vnitrostátních vztazích.

Výhrady lze mít rovněž k závěru, podle něhož je Směrnice pouze doporučujícím dokumentem bez právní závaznosti. Po formální stránce je sice pravdou, že Směrnice nemá formu právního předpisu. To ale neznamená, že rozhodnutí o tom, zda a do jaké míry budou regulativy obsažené v tomto dokumentu zohledněny, by byly orgány finanční správy oprávněny činit volně v rámci správního uvážení.

Není to jediný případ, kdy je role Směrnice marginalizována a hodnocena pouze jako nezávazná pomůcka představující možné způsoby posuzování způsobu určení převodních cen, kterou nejsou orgány finanční správy jakkoliv vázány a jsou oprávněny stanovit vlastní hodnotící kritéria. V rozsudku NSS č.j. 7 Afs 96/2012 – 75 ze dne 25. 06. 2014 byla Směrnice jakožto výkladový dokument OECD označena za irelevantní s tím, že sice může být jak pro určení skutečné ekonomické podstaty zkoumaných transakcí z pohledu § 23 odst. 7 ZDP, případně dalších ustanovení aplikovatelných na ten který konkrétní případ, tak pro účely dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění, významným vodítkem, nelze je však považovat za právní předpisy v pravém slova smyslu, nýbrž spíše jako možnou náповědu při analýze skutečné ekonomické podstaty zkoumaných vztahů a při hledání, jakou funkci a jaké ekonomické důvody měly jednotlivé prvky obchodních operací stěžovatelky v jejím podnikání jako celku.

Jestliže autor tyto závěry kritizuje, není to proto, že by měl v úmyslu popírat roli správního uvážení. Jestliže by se ale tento přístup stal normou a orgány každého z členských států by v jednotlivých případech individuálně zkoumaly, zda a do jaké míry jsou podmínky aplikace Směrnice naplněny celá úprava by tak ztratila jakýkoliv význam a daňové subjekty by byly vystaveny nepřipustné nejistotě, pokud jde o pravidla, na jejichž základě mají při stanovení převodních cen postupovat.

Přestože tedy z formálního hlediska je možné závěr soudu s výhradami akceptovat,¹⁷⁰ je problematická situace, kdy soudy požadují po daňových subjektech doložení důvodů pro aplikaci Směrnice. Zejména v případě transakcí se subjekty, které jsou daňovými rezidenty států postupující podle principů OECD, může docházet ke zbytečným konfliktům. V případě použití rozdílných metod stanovení převodní ceny reálně hrozí, že orgány finanční správy obou států budou transakci posuzovat rozdílně, což je přesně to, čemu měla Směrnice zabránit nebo alespoň počet těchto případů minimalizovat.

¹⁷⁰ Jakkoliv je paradoxní, že ve svých pokynech se Ministerstvo financí ČR k závaznosti Směrnice přihlásilo.

Přínos Směrnice tkví právě v harmonizaci přístupu národních orgánů finanční správy. Suverenitu v legislativní oblasti si státy doposud pečlivě střeží, a jestliže jsou již daňové subjekty vystaveny konkurenci národních úprav, které musí při přípravě přeshraničních transakcí zohlednit, jeví se jako zcela oprávněný zájem na tom, aby při aplikaci národní legislativy postupovaly orgány finanční správy na základě obdobných, ne-li shodných principů, tj. aby daňový subjekt nebyl v jednom státu penalizován za chování, které je naopak ze strany orgánů druhého státu vyžadováno.

Sjednocení metod používaných k hodnocení způsobu určení převodních cen nelze považovat za zásah do suverenity jednotlivých států, když se zde uvedené principy uplatní pouze v rámci národní legislativy. Záleží tedy na státech, jakým způsobem ve svém daňovém zákonodárství vymezí okruh pojem spojených osob a rozsah závazkových vztahů, při jejichž sjednání budou daňové subjekty povinny postupovat v souladu s principem tržního odstupu. Stejná pravomoc státům samozřejmě zůstává i při sjednávání smluv o zamezení dvojího zdanění. Státy se i zde mohou v rámci své svrchovanosti dohodnout na hmotněprávních definicích, kdy Směrnice bez ohledu na obsah rozhodného práva zajišťuje, že orgány finanční správy nebudou postupovat způsobem, který by z jejich pohledu bylo možno označit za překvapivý.

Zjednodušeně řečeno, aplikace Směrnice přichází v úvahu teprve ve chvíli, kdy orgán finanční správy dospěje na základě výkladu příslušné a použitelné právní úpravy¹⁷¹ k závěru, podle něhož je předmětem zkoumané transakce plnění, které je nezbytné zohlednit při stanovení daňového základu, ať již na straně příjmů nebo výdajů¹⁷² a současně se v souladu s těmito

¹⁷¹ Ve vztahu ke Směrnici se bude jednat o odpovídající smlouvu o zamezení dvojího zdanění, byť analogicky se tento princip uplatní také v případech tuzemských transakcí nebo transakcí mezi daňovými rezidenty států, které mezi sebou nemají uzavřenu smlouvu o zamrzení dvojího zdanění.

¹⁷² Viz např. rozsudek NSS č.j. 8 AfS 9/2013-47 ze dne 13. 12. 2013, kde bylo konstatováno, že orgány finanční správy nebyly povinny prokazovat, zda se cena sjednaná mezi spojenými osobami liší jakkoliv od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami, když tato otázka by přišla na řadu teprve v okamžik, kdy by daňový subjekt prokázal, že se jedná o náklad (analogicky se tento závěr uplatní i na zisky a k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP tak nedojde za situace, kdy na straně jedné z osob dojde k zisku, který se při výpočtu základu daně nezohledňuje) ve smyslu ZDP.

pravidly jedná o osoby spojené. Nejsou-li tyto podmínky naplněny, nepřipadá posouzení převodních cen vůbec v úvahu.

Stejně tak je nerozhodné, jakým způsobem jsou dotčené příjmy nebo výdaje hodnoceny právním řádem použitelným na druhý subjekt zúčastněný na transakci. Orgán finanční správy zde postupuje výhradně podle svého právního řádu.¹⁷³ Zohledněním Směrnice tak nedochází k jakékoliv suspenzi

Autor (doktorand) se tedy přiklání k názoru, podle něhož by Směrnice měla být konzistentně používána ve všech případech. Ostatně Ministerstvo financí ČR tento názor samo podporuje. V pokynu D-332 se výslovně uvádí, že postupy a principy vymezené ve Směrnici jsou využitelné i ve vazbě na ZDP, tj. ve vztahu k transakcím uskutečněným mezi spojenými osobami v rámci ČR. Tím není nikterak popřeno, že primárně se jedná o instrument určený pro výklad smluv o zamezení dvojího zdanění, nebrání nic tomu a naopak je nutné považovat za vhodné, pokud by na jeho základě došlo ke sjednocení aplikační praxe.

Jako nežádoucí je nutné hodnotit stav, kdy by daňový subjekt kromě obecných požadavků musel dokumentaci převodních cen v každém jednotlivém případě přizpůsobovat tomu, zda se jedná o vztah tuzemský či vztah s mezinárodním prvkem a v druhém případě dokonce tomu, z které země obchodní partner podílející se na zkoumané transakci pochází. V této souvislosti je potřeba mít na paměti skutečnost, která není v citovaném pokynu Ministerstva financí ČR řešena a ostatně není zohledněna ani v rozsudku NSS č.j. 8 Afs 152/2005 – 72 ze dne 25. 06. 2007. Rozdělení na tuzemské a zahraniční transakce by při použití výše uvedené logiky bylo nedostatečné, když ČR se stala členskou zemí OECD dne 21. 12. 1995, konkrétně pak dnem uložení přístupové listiny ke Konvenci o OECD. Mnohé doposud platné smlouvy o zamezení

¹⁷³ Viz např. rozsudek NSS č.j. 5 Afs 61/2015-52 ze dne 29. 10. 2015, v němž byly vysloveny následující závěry (cit.,): Jakkoliv stěžovatel opětovně zmiňuje, že platba Commitment fee byla v Německu, Francii, Rumunsku a Portugalsku příslušnými finančními správami kvalifikována jako daňově uznatelný provozní náklad, Nejvyšší správní soud musí znovu konstatovat, že posouzení daňové uznatelnosti nákladů je výhradním právem každého členského státu EU. Daň z příjmů není v rámci EU daní harmonizovanou (s výjimkami vyplývajícími z aplikace příslušných směrnic) a stanovení daňového základu tedy vyplývá z vnitrostátních předpisů, které mohou být a jsou logicky odlišné v jednotlivých státech.

dvojího zdanění tento okamžik předchází¹⁷⁴ a teoreticky by bylo možné argumentovat, že ani při výkladu těchto smluv není možné Směrnicí využít.

Nejenže by byl takový výklad v rozporu s principy právní jistoty, otázka aplikace či neaplikace Směrnice je nadbytečná i z věcného hlediska. Podstatou dané úpravy je požadavek, aby obchodní transakce mezi propojenými osobami probíhaly za podmínek, za nichž by do těchto transakcí vstoupily nezávislé třetí subjekty. Formulační odlišnosti obsažené v jednotlivých předpisech nejsou v žádném případě takového charakteru, který by odůvodňoval rozdílnou praxi.

Směrnice přitom zejména vymezuje, jakým způsobem má být splnění výše uvedené povinnosti posuzováno. Za situace, kdy národní úprava neobsahuje samostatné stanovení pravidel, z nichž by byly orgány finanční správy povinny vycházet, resp. jestliže není stanoven specifický způsob zjišťování obvyklé ceny a zákonodárce ponechává orgánům finanční správy v tomto směru volnost a značný prostor pro posouzení, díky kterému může postupovat s ohledem na specifika každého konkrétního případu, není důvod aplikaci Směrnice odmítat.

Jiná situace by samozřejmě nastala, pokud by § 23 odst. 7 ZDP taková specifická kritéria obsahoval. Pak by bylo nezbytné v každém jednotlivém případě posuzovat, kterou z nabízejících se právních úprav bude, pokud jde o způsob stanovení obvyklé ceny, nezbytné aplikovat.

Výše uvedeným není nikterak popřen princip priority sjednaných mezinárodních smluv, který v obecné rovině vyplývá z čl. 10 Ústavy a *in concreto* z ustanovení § 37 ZDP. Na to je nutné pamatovat zejména při vymezení pojmu spojených osob (podle ZDP), resp. sdružených osob (podle Vzorová smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění), u nichž jsou orgány finanční správy oprávněny sjednání cen na základě tržního odstupu oprávněny přezkoumávat a případně provést odpovídající doměření daně.

¹⁷⁴ Jen namátkou lze jmenovat smlouvu o zamezení dvojího zdanění se Spolkovou republikou Německo (vyhlášeno pod č. 18/1984 Sb.), s Nizozemím (vyhlášeno pod č. 138/1974 Sb.), s Itálií (vyhlášeno pod č. 17/1985 Sb.), s Velkou Británií (vyhlášeno pod č. 89/1992 Sb.), se Švédskem (vyhlášeno pod č. 9/1981 Sb.), se Španělskem (vyhlášeno pod č. 23/1982 Sb.), ale i s Japonskem (vyhlášeno pod č. 46/1979 Sb.) či USA (vyhlášeno pod č. 32/1994 Sb.). V žádném případě tedy nelze vyslovit závěr, podle něhož by se jednalo o ojedinělé případy.

Česká úprava obsahuje v tomto směru úpravu širší, když konkrétně odkazuje na osoby blízké¹⁷⁵,¹⁷⁶ a osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Jak je uvedeno již v pokynu D-332, tuto definici nelze aplikovat ve vztahu ke státům, s nimiž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Stejně tak je nutné autonomně vykládat termíny užívané v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojího zdanění a nelze jejich výklad automaticky přizpůsobovat ZDP. Tento postoj

¹⁷⁵ Viz § 22 odst. 1 OZ (cit.): Osoba blízká je příbuzný v řadě přímé, sourozenec a manžel nebo partner podle jiného zákona upravujícího registrované partnerství (dále jen „partner“); jiné osoby v poměru rodinném nebo obdobném se pokládají za osoby sobě navzájem blízké, pokud by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pocítovala jako újmu vlastní. Má se za to, že osobami blízkými jsou i osoby sešvagřené nebo osoby, které spolu trvale žijí.

¹⁷⁶ V souladu s rozsudkem NS sp. zn. 22 Cdo 1836/2003, který byl vydán dne 29. 04. 2004, může být osobou blízkou také právnická osoba s tím, že pokud spoluvlastník vkládá svůj spoluvlastnický podíl k nemovitosti do společnosti, jejímž je společníkem, jde o převod spoluvlastnického podílu na osobu jemu blízkou. Je vycházeno z toho, že situace, kdy je fyzická osoba vlastníkem určité majetkové hodnoty a zároveň společníkem v právnické osobě, lze hovořit o společném personálním prvku. Fyzická osoba jako subjekt vlastnického práva je současně jako společník subjektem, který se podílí na vytvoření základního jmění právnické osoby, ručí v zákonem stanoveném rozsahu za její závazky a podílí se na jejím zisku. Soud dovodil, že takového personální a majetkové propojení je možné za použití analogie kvalifikovat jako vztah obdobný vztahu rodinnému. Stejně tak je možné vycházet z toho, že újmu, kterou by mohl utrpět jeden z dotčených subjektů, by druhý z nich pocítoval jako újmu vlastní a jsou tedy naplněny předpoklady pro to, aby s nimi bylo zacházeno jako s osobami blízkými. Toto rozhodnutí je nutné chápat jako konkrétní vyjádření obecného principu, který byl vysloven již v rozsudku NS sp. zn. 21 Cdo 2192/2001, z 01. 08. 2002, kdy bylo zakotveno, že speciální vztah, jež je nezbytné hodnotit jako vztah osob blízkých, může vzniknout mezi statutárním orgánem (členem statutárního orgánu) a právnickou osobou, jakož i tehdy, je-li fyzická osoba společníkem, členem nebo zaměstnancem dané právnické osoby, popřípadě má-li k ní jiný obdobný vztah. Bylo zde konstatováno, že vycházet je nutné z charakteristiky právnických osob jako subjektů, které byly vytvořeny fyzickými osobami s tím, že mezi právnickou osobou a fyzickými osobami vznikají vztahy, a to nejen vztahy právní a může tak oprávněně docházet k situacím, kdy je nezbytné nahlížet na tyto osoby jako na osoby blízké. Právě v těchto případech se ovšem osoby mohou dostávat často do problémů. Právní úprava obsahuje samostatná pravidla týkající se oceňování vkladů do společnosti, která nemusí být vždy kompatibilní s určením ceny v souladu s pravidly tržního odstupu. Daňový subjekt tak bude stát před dilematem, zda vycházet z jednoho ocenění a vystavovat se riziku, že toto nebude minimálně pro některé účely ze strany orgánů finanční správy uznáno nebo zda ocenění provést pro účely jednotlivých daní samostatně - s rizikem, že orgány finanční správy budou naopak poukazovat na rozdíly v jednotlivých oceněních. Nejedná se přitom pouze o problém vkladů do obchodní společnosti, ale obecně konkurence jednotlivých daní, kdy lze například považovat za sporné, zda znalecké posudky vyhotovené pro účely daně z převodu nemovitostí apod.

potvrdil NSS například v rozsudku č.j. 2 Afs 42/2008-62 ze dne 30. 04. 2009, kde posuzoval výraz *zvláštní vztah* obsažený v čl. 11 odst. 4 smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené se Spolkovou republikou Německo. Soud konstatoval, že daný termín není definován ani v samotné smlouvě, ani nelze použít sjednané výkladové pravidlo, podle něhož výraz, který není jinak definován, má pro aplikaci smlouvy smluvním státem význam, který je mu určen právními předpisy tohoto státu, které upravují daně, jež jsou předmětem smlouvy, pokud souvislost nevyžaduje odlišný výklad.

Jestliže není výraz definován ani ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a majetku, ani v zákoně o daních z příjmů, a tento byl vyhodnocen jako neurčitý právní pojem, musí být vyložen a naplněn konkrétním obsahem, odpovídajícím konkrétní posuzované věci. Nelze jej proto vyložit jen odkazem na definice zakotvené v terciární normotvorbě. Je tak vždy nutno vyložit jej v kontextu konkrétní věci, a to za pomoci obvyklých výkladových postupů, případně postupem předpokládaným Vídeňskou úmluvou o smluvním právu.

Platí tedy, že přestože má být v rámci obou úprav dosaženo jednoho a téhož, nelze § 23 odst. 7 ZDP použít v případech, kdy není předmětem posuzování vztah mezi daňovými rezidenty ČR nebo mezi daňovým rezidentem ČR a státu, se kterým Česká republika nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Jak bylo ale uvedeno, nic naopak nebrání tomu, aby metody stanovení převodní ceny definované Směrnicí byly použity i v případech, kdy se postupuje dle § 23 odst. 7 ZDP. Je však nutné přiznat, že neexistuje právní základ pro to, aby se daňový subjekt použití určité konkrétní metody mohl úspěšně domáhat. Způsob stanovení obvyklé ceny náleží, jak bylo ostatně opakovaně konstatováno, do pravomoci orgánů finanční správy, kterou stíhá povinnost zajistit, aby byl takový postup zcela transparentní a daňový subjekt se k němu mohl vyjádřit. Jestliže bude orgán finanční správy schopen takový postup odůvodnit, může dle svého uvážení zvolit metodu, s níž se ve Směrnicí nepočítá.¹⁷⁷ Daňový subjekt má v takovém případě jedinou

¹⁷⁷ V rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci, č.j. 59 Af 14/2015 – 140 ze dne 20. 09. 2016 bylo akceptováno, že při určení obvyklé ceny vycházel orgán finanční správy výhradně z pořizovací ceny zboží. Bylo zdůrazněno, že daňový subjekt nakoupil zboží od dodavatele bez jakékoliv slevy, za cenu, za níž tato společnost prodávala zboží i jiným subjektům. Výše této ceny přitom nebyla nikterak zpochybněna a vycházela z účetnictví daňového subjektu. Soud se ztotožnil s tím, že pokud orgán finanční správy určil cenu obvyklou na úrovni pořizovací ceny zboží, která byla zahrnuta do daňově účinných nákladů, jde o mnohem přesnější postup, než kdyby určil cenu kvalifikovaným odhadem. Za logický byl označen taktéž závěr, podle něhož k využití

možnost, a to zpochybnit, že použitá metoda vede k určení ceny dosažitelné za obvyklých tržních podmínek mezi nezávislými subjekty a odůvodní použití jiného výpočtu.

Diskutovanou otázkou je vymezení okruhu osob, na něž se § 23 odst. 7 ZDP vztahuje. Není pochyb o tom a obecně se přijímá, že se může jednat o jakékoliv transakce uskutečněné mezi osobami povinnými k dani, aniž by bylo rozhodné a aniž by byly orgány finanční správy povinny zkoumat, zda k ní došlo v souvislosti s podnikatelskou činností daňových subjektů.

V současné době je toto rozlišování věcné, v době před rekodifikací soukromého práva bylo pro vyloučení jakýchkoliv pochybností výslovně judikováno, že výraz obchodní vztahy použitý v § 23 odst. 7 ZDP nelze omezovat na závazkové vztahy založené na základě zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ale na jakékoliv závazkové vztahy.¹⁷⁸

S odkazem na dřívější znění § 23 odst. 7 ZDP, který výslovně odkazoval na smlouvu o půjčce dle ustanovení § 657 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů, bylo dovozeno, že je danou úpravu nezbytné vztáhnout i na občanskoprávní vztahy sjednané v souladu s citovaným právním předpisem. Autor v této souvislosti konstatuje, že dané rozhodnutí je nezbytné chápat v kontextu skutkových okolností případu, o který se jednalo. Vůbec ale nebylo zohledněno, že kromě závazkových vztahů tuzemských se § 23 odst. 7 ZDP uplatní také na závazkové vztahy s mezinárodním prvkem, resp. vztahy, jejichž účastníkem je daňový rezident státu s nímž ČR nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

Při zohlednění smluvní autonomie stran vztahující se i na možnost zvolit hmotné právo, jímž se má daný vztah řídit, bylo nutné počítat s tím, že předmětem zkoumání budou transakce podléhající cizímu právnímu řádu, které ve své většině onu umělou dvoukolejnost, která byla ostatně i v ČR předmětem kritiky a rozsáhlých sporů týkajících se vymezení hranic působnosti obou kodexů, neznají, odůvodňuje závěr o jeho neomezené věcné působnosti za předpokladu, že:

- účastníky závazkového vztahu jsou spojené subjekty;

evidencí jiných srovnatelných subjektů by bylo vhodné přistoupit při neexistenci povinných evidencí daňového subjektu, k čemuž však v posuzovaném případě nedošlo.

¹⁷⁸ Srovnej rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 142/2004 ze dne 28. 04. 2005.

- výsledkem celé transakce jsou daňově uznatelné náklady / příjmy podléhající zdanění¹⁷⁹

Samostatnou kategorií představují tzv. jinak spojené osoby definované v ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, tedy osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty. Logika zařazení této kategorie do zákona je zřejmá. Orgánům finanční správy je takto poskytována možnost postihovat případy, kdy nelze dovodit, že by byla fiktivní samotná transakce, již se dané subjekty dovolávají a je zde i dle zjištění orgánu finanční správy přítomen její ekonomický substrát. Nelze tedy dovozovat, že by se jednalo o fiktivní závazkový vztah, ale o situaci, kdy plnění odpovídající deklarovanému účelu skutečně proběhne, převažující motivací při sjednání závazkového vztahu bylo ovšem vytvoření nákladů, jež by daňový subjekt jinak nevynaložil a které ve svém důsledku vedou ke snížení jeho daňové povinnosti. Zákonná úprava odkazuje v tomto ohledu na snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Při posuzování naplnění podmínek pro aplikaci této úpravy ze strany orgánů finanční správy se klade zásadní důraz na výraz *převážně*. Předmětem závazkového vztahu tedy může být plnění, které je daný subjekt skutečně schopen využít a mají prokazatelnou souvislost s jeho podnikatelskou činností. Z pohledu orgánů finanční správy je dostatečné a je možné přistoupit k aplikaci § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP, jestliže primárním účelem vzniku závazkového vztahu je získání daňových výhod, přičemž současně jsou zúčastněné subjekty srozuměny a využívají faktického plnění ze závazkového vztahu ke svému užitku.

Zákonodárce vychází z toho, že i v případech, kdy mezi daňovými subjekty, u nichž se navíc nemusí jednat o formálně spojené osoby, může být hlavním důvodem jinak legitimní transakce snaha o obcházení daňových povinností a snížení výše vyměřené daně.¹⁸⁰ Problémem je do značné míry neurčitá hypotéza této normy. Posouzení *pravé* motivace daňových subjektů bude vždy subjektivní záležitostí, obzvláště za okolností, kdy zde bude reálný závazkový vztah

¹⁷⁹ Při rekodifikaci soukromého práva došlo ke zrušení zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí a k zapracování odpovídající problematiky do ZDP. V návaznosti na tuto skutečnost může nyní § 23 odst. 7 ZDP dopadat také na situace, kdy cena mezi sdruženými osobami je sjednána v nulové výši – viz důvodová zpráva k zákonu č. 344/2013 Sb.

¹⁸⁰ Viz rozsudek NSS č.j. 7 Afs 48/2013 - 31 ze dne 13. 06. 2013.

odpovídající podnikatelské činnosti daňového subjektu. Nepožaduje se, aby snaha o snížení daňové povinnosti byla jediným hlediskem.

Jde tedy o jakési záchytné ustanovení, na jehož základě lze stíhat jakékoliv transakce považované ze strany orgánů finanční správy za podezřelé. Právě v těchto případech hrozí ze strany orgánů finanční správy největší riziko zneužití. Bez jakýchkoliv jednoznačných kritérií je orgánu finanční správy přenecháváno posouzení *ekonomické vhodnosti* jednání daňového subjektu. Sporná je již sama konstrukce, která označuje za nepřipadné jednání, kdy strany uspořádají své poměry legitimně takovým způsobem, aby byla minimalizována jejich daňová povinnost.¹⁸¹ Takovéto jednání nelze *à priori* posuzovat jako závadné. Oproti tomu lze namítnout, že snaha o snížení daňové povinnosti je pouze jednou z podmínek aplikace této úpravy, k níž musí přistoupit druhý předpoklad, tedy že sjednané ceny neodpovídají tržním podmínkám.

Výše uvedené je sice pravdou, současně je ale nutné si uvědomit, že orgánům finanční správy je tak poskytována možnost zpochybnit jakoukoliv transakci i mezi nespojenými osobami. S připočtením rapidního nárůstu kontrol ze strany orgánů finanční správy dochází stále častěji k odstranění předpokladu správnosti údajů předkládaných orgánům finanční správy a je na daňových subjektech, aby ospravedlňovaly důvody a ekonomickou rentabilitu uzavíraných závazkových vztahů. Jestliže je následně na daňových subjektech, aby predestřely *racionální důvod*,¹⁸² na jehož základě k uzavření závazkového vztahu, jež orgány finanční správy považují za nestandardní, došlo, je nutné položit si otázku, zda se již příliš nedostáváme do situace, kdy je daňový subjekt podezřelým, dokud neprokáže svou nevinnu.

Přitom i NSS ve své rozhodovací činnosti dovodil, že nelze dovozovat naplnění podmínky § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP jen ze skutečnosti, že ceny sjednané daňovými subjekty se liší

¹⁸¹ Odkázat lze na rozhodnutí ve věci Samarkand Film Partnership No. 3 & Ors v Revenue and Customs [2017] EWCA Civ 77 ze dne 24. 02. 2017 - [online], dostupné z: <http://www.bailii.org/ew/cases/EWCA/Civ/2017/77.html> [cit. 2017-09-04], kde bylo odkazováno na pravidla britské finanční správy týkajících se posuzování příjmů z podnikatelské činnosti - *business income manual* (BIM), v němž je jako jedno z pravidel zakotven princip, podle něhož není možné, aby daňovému subjektu byl odepřen daňový benefit s odkazem na skutečnost, že celá transakce byla nastavena tak, aby daňový subjekt na tento benefit dosáhl (cit.): *You as a taxpayer will not lose the tax relief just because your objective is to access the relief.*

¹⁸² Formulace z rozsudku NSS č.j. 7 Afs 48/2013 - 31 ze dne 13. 06. 2013.

od cen sjednávaných mezi jinými osobami v jiných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek a že tento rozdíl není uspokojivě doložen.¹⁸³ Bohužel v praxi se orgány finanční správy tohoto principu nedrží a základním kritériem je pro ně tvrzená nevýhodnost sjednaných podmínek.

Opakovaně bylo dovozováno, že předpokladem pro doměření daňové povinnosti není přímá účast daňového subjektu na předmětném závazkovém vztahu, ale úprava dopadá na jakoukoliv osobu, která se řetězce přímo či nepřímo účastní a v důsledku tohoto svého postavení z něj profituje.¹⁸⁴ Bylo argumentováno, že je v rozporu se záměrem zákonodárce, aby postiženy byly pouze osoby nemající z předmětné transakce z hlediska daně z příjmů téměř žádný ekonomický profit, a na straně druhé, aby nebylo možné daň z příjmu doměřit daňovému subjektu, který sice formálně stojí stranou, ale *de facto* u něj dochází k daňovému zvýhodnění.

Nerozhodná je v tomto směru subjektivní stránka jednání daňového subjektu a z hlediska důkazního břemene je orgán finanční správy pouze povinen prokázat existenci řetězce dodavatelů, jakož i to, že je v něm dotčený daňový subjekt zapojen, průběh toku finančních prostředků a zároveň prokázat odlišnost sjednané ceny od ceny obvyklé mezi nezávislými subjekty.¹⁸⁵ Autor (doktorand) preferuje definici uvedenou výše s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 142/2004 ze dne 28. 04. 2005. Pokud by se v souladu s názorem NSS mělo vycházet pouze z existence řetězce a cen neodpovídajících tržním podmínkám, došlo by k nepřiměřenému rozšíření aplikační působnosti § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP a převodní ceny by bylo možné kontrolovat u jakýchkoliv transakcí, tak jak o tomto riziku autor pojednal výše.

Dále autor tvrdí, že je minimálně formulačně nepřesné, jestliže se NSS bez dalšího odmítá zabývat kritérium subjektivní stránky. Příležitost se k této otázce vyjádřit byla ve věci vedené pod č.j. 9 Afs 47/204-74, kdy došlo k vydání rozsudku dne 27. 11. 2014 a kde se daňový subjekt domáhal s odkazem na rozsudky SD EU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03

¹⁸³ Rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Ca 142/2004 ze dne 28. 04. 2005.

¹⁸⁴ Viz rozsudek NSS č.j. 7 Afs 47/2013 - 30 ze dne 13. 06. 2013.

¹⁸⁵ Ibid.

a C-484/03¹⁸⁶ a ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04¹⁸⁷ výkladu, podle něhož je daňovému subjektu možno klást k tíži účast na řetězci za situace, kdy si nebyl a nemohl být vědom toho, že se takového řetězce účastní.¹⁸⁸

Autor si je vědom, že citovaná rozhodnutí se týkají daňových podvodů vztahujících se k DPH a nelze je bez dalšího přenášet do oblasti převodních cen. Nutnost zabývat se subjektivní stránkou jednání je však dle jeho názoru potřebné dovodit již jen ze samotného textu zákonné úpravy, jež hovoří *o vytvoření právního vztahu převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty*. Úmysl nebo minimálně vědomí a souhlas s tím, že v důsledku uzavření závazkového vztahu dojde ke snížení daňové povinnosti, které by jinak nebylo možné, je deklarovaným předpokladem pro použití § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP. Jako chybný je proto nutné označit závěr NSS, podle něhož se subjektivní stránka jednání (v citovaném rozsudku se odkazuje na zavinění) uplatní výhradně v oblasti trestního práva a nikoliv v řízení daňovém.

¹⁸⁶ Rozsudek ze dne 12. 01. 2006.

¹⁸⁷ Rozsudek ze dne 06. 07. 2006.

¹⁸⁸ Výrok rozhodnutí ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 (cit.): *Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet*. Výrok rozhodnutí ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (cit.): *Taková plnění, jaká jsou předmětem věcí v původním řízení, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem s daní z přidané hodnoty, jsou dodáním zboží uskutečněným osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, a hospodářskou činností ve smyslu čl. 2 odst. 1, článku 4 a čl. 5 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, pokud splňují objektivní kritéria, na nichž jsou uvedené pojmy založeny, bez ohledu na úmysl jiného subjektu, než je dotyčná osoba povinná k dani, který je součástí téhož řetězce dodávek, nebo případnou podvodnou povahu jiného plnění v řetězci, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném uvedenou osobou povinnou k dani, o níž tato osoba nevěděla a nemohla vědět. Nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.*

S výše uvedeným by bylo možné se ztotožnit za předpokladu, pokud bychom uvažovali o ostatních spojených osobách ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. U propojených osob, u nichž lze předpokládat, že stanovení podmínek závazkového vztahu nemusí být výsledkem nezávislých vyjednávání, ale v důsledku faktického propojení je jeden ze zúčastněných subjektů v postavení, jež mu umožňuje výši cen ovlivnit. Proto se u těchto osob při stanovení převodních cen vychází z objektivního principu, kdy je nerozhodné, z jakého důvodu se sjednaná cena neshoduje s cenou, k níž by dospěly nespojené osoby na nezávislém trhu.

Jak ale bylo uvedeno, specifikum § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 ZDP tkví v tom, že vytvořit právní vztah za převážným účelem získání daňové výhody mohou osoby, u nichž znaky formálního propojení chybí. Koncepti uměle vytvořených závazkových vztahů a její dopad na sjednané ceny vnesl do ZDP zákon č. 210/1969Sb., přičemž v důvodové zprávě se v této souvislosti konstatuje (cit.): *[N]avrhuje se doplnění, které umožní správcům daně zamezit daňovým únikům při obchodování za ceny, které se výrazně odchylují od cen sjednávaných v běžných obchodních vztazích i v případech, kdy **spojení obchodních partnerů je založeno jinak než kapitálově či personálně**, anebo jestliže obchodní transakce mezi kapitálově či personálně spojenými osobami jsou realizovány prostřednictvím třetí osoby, jejíž zapojení do obchodního řetězce nemá jiný podstatný ekonomický účel než zkrátit daňovou povinnost. Jde např. o prodeje v tuzemsku za velmi nízké ceny ziskového poplatníka ztrátovému poplatníkovi nebo za velmi vysoké ceny ztrátového poplatníka ziskovému poplatníkovi anebo nákupy zboží a služeb za velmi vysoké ceny v porovnání s obvyklými cenami od poplatníků se sídlem nebo bydlištěm ve státech s nízkým nebo neexistujícím zdaněním zisku ("daňové ráje").*¹⁸⁹

Požadavek na uplatnění totožných kritérií jako v případě kapitálově či personálně propojených osob a posuzování převodních cen na striktně objektivní bázi je nejenže v rozporu se zněním dotčeného ustanovení, ale tento požadavek také popíral princip kontroly převodních cen, který primárně míří na kapitálově či personálně propojení osoby. Opak by znamenal rozšíření pravomocí orgánů finanční správy na veškeré transakce probíhající mezi nepropojenými osobami, což vysoce překračuje smysl tohoto instrumentu. Bráno doslova by daňové subjekty mohly být podrobeny povinnosti prokazovat výši sjednaných cen u jakékoliv uzavřené transakce.

¹⁸⁹ Tučné zvýraznění provedeno autorem.

Ze znění předmětného rozhodnutí není bohužel zřejmé, zda se jedná pouze o nepřesnou formulaci a úmyslem soudu bylo konstatování, že účast daňového subjektu v závadném řetězci nemusí být úmyslná, ale postačí zavinění ve formě nedbalosti.¹⁹⁰ Tento závěr by byl přijatelný. I za těchto okolností je ale na místě poznamenat, že vyhotovování rozsudků by měla být věnována větší pozornost, když v praxi dochází obvykle k převzetí právní věty rozhodnutí, aniž by byl blíže zkoumán jeho kontext, v důsledku čehož jsou za doktrinální závěry vydávány právní věty, které tak vůbec nebyly myšleny.

APA v českém kontextu

Při zohlednění veškerých rizik spojených se sjednáváním převodních cen, které by následně mohly být ze strany orgánů finanční správy zpochybňovány, je pouze logické, že daňové subjekty hledají možnosti tato rizika eliminovat. V souladu s mezinárodní praxí poskytuje ZDP v ustanovení § 38nc možnost požádat místně příslušného správce daně¹⁹¹ o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda způsob, jakým byla cena vytvořena, odpovídá způsobu, kterým by byla vytvořena cena sjednaná mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Do právního řádu ČR byla tato možnost zavedena s účinností ke dni 01. 01. 2006, přičemž se jedná o úpravu navazující na § 132 a § 133 DŘ.

Předmětem posouzení může být posouzení převodních cen u obchodních případů, které proběhly, anebo se počítá s jejich uskutečněním ve zdaňovacím období, za které je žádost podávána. Je vyloučeno požadovat posouzení závazkových vztahů rozhodných pro stanovení daňové povinnosti za období, za které vznikla povinnost podat daňové přiznání. Lze ale očekávat, že při srovnatelných podmínkách / totožné metodice určení výše převodních cen by měl orgán finanční správy postupovat v případech daňové kontroly týkající se předcházejících daňových období dospět k totožnému výsledku jako v případě žádosti o závazné posouzení

¹⁹⁰ Samotný rozsudek není ani v tomto bodě přesný, když na jednu stranu je hovořeno o argumentaci daňového subjektu, podle níž měl být orgán finanční správy stíhán povinností prokázat jeho vědomost o závadnosti daného jednání, tj. že závazkový vztah byl uzavřen s vědomím možného snížení základu daně. Současně je ale v té samé souvislosti zmiňován *úmysl*. Tyto dvě kategorie přitom nelze zaměňovat.

¹⁹¹ Dle § 38nc ZDP je-li v obchodním vztahu více zúčastněných osob, které mají daňovou povinnost z příjmů plynoucích ze zdrojů na území České republiky a tuto povinnost spravují odlišní správci daně, rozhodnutí o závazném posouzení ceny vydá správce daně nejbližše nadřízený nejbližše nadřízenému správci daně těchto správců daně.

podané za následující období. Přestože se závazné posouzení na předchozí daňová období nevztahuje a orgány finanční správy jím nejsou pro tato daňová období vázány, lze vycházet z toho, že orgány daňové správy by měly při posuzování převodních cen postupovat obdobným způsobem a dojít tedy ke stejnému výsledku.

V případě, že v okamžiku vydání závazného posouzení nebude daňová kontrola za předcházející daňové období ukončena, lze si představit, že bude tento dokument využit v rámci daňové kontroly jako podpůrný materiál. Neznamená to, že by se daňový subjekt dovolával (byl oprávněn dovolávat) jeho závaznosti, teoreticky si lze ale představit argumentaci nepřipustností neodůvodněných rozdílů v rozhodovací praxi finanční správy.

Pokud jde o věcný rozsah žádosti, obvykle se podává ke konkrétnímu závazkovému vztahu. Jestliže by se ale mělo jednat o komplexní transakci s větším počtem dílčích obchodních vztahů, lze pouze doporučit, aby žádost o posouzení byla formulována tak, že předmětem hodnocení bude určení převodních cen jako celku. Výhoda tohoto postupu spočívá v tom, že orgán finanční správy bude mít k dispozici informace o veškerých okolnostech transakce a bude ji tedy schopen posuzovat se znalostí všech skutečností, jež mohou mít na stanovení převodní ceny vliv. Na druhou stranu je zde riziko plynoucí ze skutečnosti, že rozhodnutí se vždy vztahuje k žádosti jako celku, a tedy ke všem jednotlivých obchodním případům, které jsou předmětem transakce. Neexistuje tedy žádné jednotné kritérium a vymezení předmětem žádosti by mělo být vždy předmětem individuálního posouzení.

Každý návrh musí obsahovat minimálně následující náležitosti:

- jména, bydliště nebo sídla, sídla podnikatele, daňová identifikační čísla, pokud byla přidělena, všech osob zúčastněných v obchodním vztahu, pro něž je podána žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení ceny, včetně poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP i osob, kterým nevzniká daňová povinnost z příjmů plynoucích ze zdrojů na území ČR;
- popis organizační struktury, jejíž jsou zúčastněné osoby součástí, a to i mimo území ČR;
- popis obchodních činností zúčastněných osob;
- popis obchodního vztahu, pro který je podána žádost o závazné posouzení ceny;
- zdaňovací období, na které se má rozhodnutí o závazném posouzení ceny vztahovat;
- popis a dokumentace způsobu, jakým byla cena vytvořena, včetně všech údajů týkajících se obchodního případu; u údajů, které budou známy v budoucnu, se uvedou předpoklady, ze kterých se při odhadu hodnot těchto údajů vycházelo;
- návrh výroku rozhodnutí o závazném posouzení ceny.

Výše uvedené jsou minimální požadavky na rozsah informací, které je daňový subjekt povinen k žádosti přiložit. Je jen na daňovém subjektu, aby předložil veškeré informace a skutečnosti, které považuje pro určení převodních cen za rozhodné.¹⁹² Ve smyslu výše uvedeného nese daňový subjekt riziko, že v důsledku nedostatečného vylíčení všech rozhodných okolností orgán finanční správy vydá zamítavé rozhodnutí. Žádost tak vyžaduje ze strany daňového subjektu důkladnou přípravu. Je potřeba počítat s tím, že ve smyslu ustanovení § 132 odst. 3 DŘ nejsou proti rozhodnutí o žádosti k dispozici jakékoliv opravné prostředky. Rozhodnutí je konečné a daňový subjekt nemůže spoléhat na to, že bude mít možnost svá tvrzení a dokumentaci převodních cen jakýmkoliv způsobem doplnit.

Povinností orgánů finanční správy není v tomto případě úplnost a pravdivost uváděných údajů jakkoliv kontrolovat a vychází se z předpokladu, že daňový subjekt v tomto směru svou povinnost splnil. To samozřejmě nevylučuje, aby si orgány finanční správy v případě potřeby vyžádaly v souladu s DŘ doplňující informace od daňového subjektu nebo třetích osob, využily možnosti mezinárodní spolupráce¹⁹³ atd.

Způsob posuzování žádosti se nikterak neliší od postupu při daňové kontrole a orgán finanční správy postupuje podle pokynu Ministerstva financí D-332. Vychází se ze způsobu (metodiky) určení převodní ceny vybrané daňovým subjektem s tím, že pokud bude tento postup řádným způsobem odůvodněn, bude z něj finanční správa vycházet a považovat jej pro účely požadovaného posouzení za řádný. Rozhodnutí nelze použít pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly ve zdaňovacím období, jehož běh započal po uplynutí 3 let od konce kalendářního roku, v němž toto rozhodnutí nabylo právní moci.

Vydaného rozhodnutí se dále daňový subjekt nemůže dovolávat v případě, kdy se ukáže, že údaje poskytnuté daňovým subjektem byly nepřesné nebo neúplné a posouzení způsobu tvorby převodních cen finanční správou neodpovídá faktickým okolnostem případu. Za těchto okolností je stanovení převodní ceny následně posuzováno v daňovém řízení na základě skutečností rozhodných pro daný případ.

¹⁹² Vychází se z toho, že rozsah dokumentace by měl jako v případě daňové kontroly odpovídat pokynu Ministerstva financí D-334.

¹⁹³ Zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů nebo postup sjednaný ve smlouvách o zamezené dvojího zdanění.

Příslušný orgán finanční správy není vázán specifickým termínem, do kdy je povinen závazné posouzení vydat. Z povahy věci by měla být věc vyřízena bez jakýchkoliv odkladů. Daňový subjekt ale musí vždy zohlednit komplikovanost celé transakce a čas nezbytný pro to, aby orgán finanční správy mohl reprodukovat rešerši srovnatelných transakcí a ověřit další rozhodné skutečnosti.

Na straně daňových subjektů je tedy nezbytné pečlivě zvažovat, v jaký okamžik žádost podat, zejména zda tak učinit ještě před uskutečněním celé transakce nebo až následně. První varianta poskytuje daňovým subjektům větší míru právní jistoty, současně však vyžaduje dostatečný časový prostor a vychází z předpokladu, že nenastanou žádné okolnosti, které si vynutí úpravu podmínek transakce. Naopak jestliže je žádost podávána následně a orgán finanční správy shledá způsob stanovení převodní ceny nepřipadným a posouzení vyzní negativně, vystavují se daňové subjekty riziku, že bude zpochybněna již uskutečněná transakce.

Existuje i možnost, aby rozhodnutí o závazném posouzení ceny bylo vydáno i pro právnickou osobu, jejíž založení se předpokládá.¹⁹⁴ Žádost může podat jakákoliv jiná osoba, když zákon v tomto ohledu neobsahuje žádné omezení. Nezbytné je, aby daňový subjekt, jehož založení se předpokládá, byl řádně identifikován. Příjemcem tohoto rozhodnutí je žadatel a je účinné pro stanovení daňové povinnosti zakládaného daňového subjektu, a to ode dne jeho vzniku.

V případě, kdy se žádost o závazné posouzení dotýká státu, s nímž má ČR uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění a tato dvoustranná úmluva obsahuje úpravu týkající se výměny informací, lze příslušnému orgánu finanční správy v této druhé zemi zaslat rozhodnutí na vědomí. Orgány druhého smluvního státu nejsou takovým posouzením nikterak vázány a nelze proto vyloučit, že ohledně způsobu určení převodních cen dospějí k jinému výsledku.

V oblasti mezinárodních transakcí je variantou k postupu dle ZDP možnost zahájení dohadovacího řízení dle čl. 25 vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění. S ohledem na délku a komplikovanost takového postupu je sporné, zda se jedná z praktického hlediska o alternativu reálnou.

¹⁹⁴ Ustanovení § 38nc odst. 4 ZDP.

6. Úprava daňové povinnosti na základě čl. 9 odst. 2 smluv o zamezení dvojího zdanění

Vzorová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění obsahuje v čl. 9 odst. 2¹⁹⁵ mechanismus, jehož prostřednictvím se má zabránit tomu, aby v důsledku úpravy převodních cen sjednaných mezi sdruženými podniky¹⁹⁶ a následného doměření daně z příjmu došlo k dvojímu zdanění. Tato úprava ale neznamená, že by zde byla jakákoliv povinnost k automatickému zohlednění této skutečnosti ve druhém státě. Jedná se o jeden z nejzásadnějších problémů, které jsou s problematikou převodních cen spojeny. Žádný ze států není logicky ochoten vzdát se své suverenity při stanovení daňových povinností a bez dalšího akceptovat posouzení výše sjednaných cen učiněné orgány druhého státu.

Záleží tedy na posouzení orgánu daňové zprávy dané země, zda bude doměření daňové povinnosti v jiném státě považovat za oprávněné a sníží odpovídajícím způsobem daňovou povinnost, kterou sám vyměřil. Ze strany ČR byla v tomto směru učiněna výhrada, na jejímž základě jsme si ponechali možnost předmětné ustanovení do smluv o zamezení dvojího zdanění nezařazovat, byť tato možnost nebyla vyloučena za předpokladu, že se na jeho vhodnosti strany v rámci smluvních jednání shodnou, případně připojit úpravu, podle níž by orgány finanční správy měly k úpravě daňové povinnosti přistoupit výhradně v případě, které se budou týkat jednání v dobré víře.¹⁹⁷

¹⁹⁵ Vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, Stručná verze, Wolters Kluwer ČR a.s., Praha, 2009, s. 21 - cit.: *Jestliže jeden smluvní stát zahrne do zisků podniku tohoto státu - a následně zdaní - zisky, které byly podniku druhého smluvního státu zdaněny v tomto druhém smluvním státě, a zisky takto zahrnuté jsou zisky, které by byly docíleny podnikem prvně zmíněného státu, kdyby podmínky sjednané mezi oběma podniky byly takové, jaké by byly sjednány mezi nezávislými podniky, upraví tento druhý stát přiměřeně částku daně tam uložené z těchto zisků. Při stanovení této úpravy se přihlédne k ostatním ustanovením této smlouvy a bude-li to nutné, příslušné úřady smluvních států se za tím účelem vzájemně poradí.*

¹⁹⁶ Vzorová smlouva obsahuje pouze následující obecnou definici, která může být dle potřeb upravena v individuálně sjednané smlouvě o zamezení dvojího zdanění. O sdruženém podniku tak lze hovořit, jestliže (i) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo (ii) se tytéž osoby přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu.

¹⁹⁷ Ibid, s. 145.

Mělo se tak předcházet případům, kdy i vědomé daňové podvody budou mít pro daňový subjekt pouze omezené důsledky a stále by bylo s odkazem na doměřenou daň v druhém smluvním státě možné žádat o snížení daňové povinnosti ve státě prvním. Nejedná se přitom o postup jakkoliv neobvyklý. Obdobnou výhradu vzneslo také Maďarsko. Stejně tak Spolková republika Německo nesouhlasila s automatickým zařazením předmětné úpravy do jí uzavíraných smluv a souhlasila s jejím sjednáním pouze za předpokladu, že by ze strany smluvního partnera došlo k akceptování doktríny, která je ve Spolkové republice Německo ustálená a na jejímž základě jsou orgány finanční správy vázány povinností upravit v důsledku odlišného určení převodních cen orgány druhého státu daňovou povinnost vyměřenou ve Spolkové republice Německo pouze v rozsahu, v jakém bude na základě vlastního uvážení, jednostranně nebo v důsledku procedury dle vzájemné dohody (viz čl. 25 vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění) úpravu provedenou druhým smluvním státem. Rovněž Itálie požadovala, aby úprava daňové povinnosti byla vázána na výsledek dohádovacího řízení ve smyslu čl. 25 vzorové smlouvy.¹⁹⁸

Jedná se o úpravu, která byla od počátku zamýšlena jako dispozitivní s tím, že je namíste ponechat jednotlivým státům značný prostor pro sjednání konkrétních pravidel, na jejichž základě by mělo k zohlednění přepočtu převodních cen v druhém smluvním státě docházet. Není pochyb o tom, že zohlednění této skutečnosti je možné výhradně v případě, kdy orgány finanční správy dospějí k jednoznačnému názoru, že úprava provedená v druhém smluvním státě je oprávněná co do důvodu (tj. je správný závěr, podle něhož částky účtované v posuzované transakci neodpovídají částkám, které by byly dosaženy, za předpokladu, že by spojené podniky postupovaly v souladu s principem tržního odstupu) tak pokud jde o výši provedené úpravy. Nelze tak vyloučit případy, kdy se orgány finanční správy dotčených států shodnou na tom, že převodní ceny nebyly určeny odpovídajícím způsobem, současně se ale neshodnou na jejich výši v podmínkách tržního odstupu.

Tento princip byl potvrzen také v rozhodovací činnosti českých soudů. V rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci, ze dne 30. 01. 2006, který byl vydán pod č.j. 59 Ca 19/2004-57 bylo na základě systematického a gramatického výkladu vzorové smlouvy dovozeno, že dotčený smluvní stát, zde konkrétně ČR, má právo uvážít, zda jsou splněny podmínky pro žádanou úpravu, a to jak obecně, tak i co do výše částky. Při zohlednění

¹⁹⁸ Ibid, s. 145.

této skutečnosti dospěl soud k závěru, že existence následné možnosti opravit již zdaněný zisk závisí na splnění výše uvedených podmínek. Dále bylo konstatováno, že daný stát je povinen provést pouze *přiměřenou* opravu zisku, z čehož vyplývá prostor pro správní uvážení s tím, že poslední věta článku 9 odst. 2 předmětné smlouvy o zamezení dvojího zdanění (smlouva se Spolkovou republikou Německo) navíc výslovně umožňuje příslušnému státu při rozhodování o opravě zisku přihlédnout k ostatním ustanovením smlouvy s ohledem na druh příjmu.

S odkazem na vymezení důkazní povinnosti v daňovém řízení v českém právním řádu¹⁹⁹ soud v neposlední řadě vyslovil názor, podle něhož je na daňovém subjektu, aby předložil logické argumenty a důkazy, které svědčí o tom, že úprava dle čl. 2 vzorové smlouvy, resp. konkrétního ustanovení individuální smlouvy o zamezení dvojího zdanění, jež bude předmětem konkrétního řízení, je oprávněná jak co do podstaty této úpravy, tak i ve výši navrhované částky. Teprve pokud se tak stane a daňový subjekt tuto povinnost splní, přesouvá se důkazní břemeno na orgán daňové správy, který je případně povinen vyvrátit tvrzení daňového subjektu a předložit argumenty, případně důkazy, proč žádaná úprava zisku není v souladu s příslušnými právními předpisy a proč nelze závazné ustanovení mezinárodní smlouvy použít.

Tento princip je analogicky zachován i tehdy, jestliže se daňový subjekt rozhodne nepostupovat individuálně, nýbrž přednese orgánu finanční správy státu, jehož je daňovým rezidentem, návrh na zahájení dohádovacího řízení ve smyslu čl. 25 vzorové smlouvy. Jelikož je právě na tomto orgánu, aby posoudil oprávněnost tvrzení daňového subjektu, podle něhož došlo v důsledku (nekoordinovaného) postupu orgánů finanční správy obou zemí, které samy o sobě mohou být plně v souladu s odpovídající národní legislativou, k výsledku neslučitelnému s úpravou a cíli příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění, je na daňovém subjektu, aby prokázal, že jsou naplněny důvody pro úpravu daně dle článku 9 odst. 2 vzorové smlouvy.

Dále není stanoveno, jakým způsobem má být ve druhém státě přepočet převodních cen zohledněn. I zde tedy záleží na individuální dohodě smluvních států a v případě její absence na možnostech vyplývajících z příslušné národní úpravy. Názory členských států OECD se přitom v tomto ohledu značně liší, počínaje názory, že by v druhém státě mělo dojít k opětovnému vyměření daně, přes využití již existujících instrumentů a postupovat dle čl. 23 vzorové

¹⁹⁹ Nyní ustanovení § 92 odst. 3 DŘ.

smlouvy, ať již metodou vynětí nebo zápočtu.²⁰⁰ V České republice by se zřejmě bylo postupovalo podáním dodatečného daňového přiznání, které by zohlednilo daň doměřenou ve druhém státě.²⁰¹

Jinou otevřenou otázkou, která je ponechána plně na dohodě smluvních států, je případné vymezení časového období, po které je možné úpravu převodních cen provedenou v jednom státě ve druhém státě zohlednit. I zde se názory členských států liší. Zatímco jedna skupina argumentuje potřebou právní jistoty, v souladu s níž bude zajištěno, že po uplynutí určité doby nebude – minimálně v návaznosti na posouzení převodních cen orgány druhého státu – docházet k otevírání daňových řízení uzavřených před několika lety, objevují se také názory, podle nichž by měl v případě splnění dalších podmínek trvat závazek k zohlednění změny výše převodních cen neomezenou dobu. Daňový základ by tedy bylo možné zpětně revidovat neomezeně.²⁰²

Autor se přiklání k druhé variantě. Určité snížení stupně právní jistoty je v tomto případě z jeho pohledu akceptovatelnou cenou za omezení případů dvojího zdanění. Pomineme-li samotnou délku daňového řízení, která může být v důsledku komplikovanosti zkoumaných transakcí z pohledu daňového subjektu sama o sobě značně extenzivní, je potřeba zohlednit, že národní úpravy umožňují soudní přezkum výsledků daňového řízení, který může s využitím dostupných řádných i mimořádných opravných prostředků trvat i několik let. Teprve v okamžiku, kdy je rozhodnutí o přepočtu převodních cen a rozsahu, v němž k němu došlo, konečné a pro daňový subjekt závazné, lze uvažovat o iniciaci kroků, jejímž výsledkem by měla být zrcadlová úprava daňové povinnosti v druhém státě (počínaje procedurou vzájemné dohody dle čl. 25 vzorové smlouvy). Vzorová smlouva ani jakýkoliv jiný institut, na jehož základě by

²⁰⁰ Ibid, s. 144.

²⁰¹ K obdobnému závěru dospělo i Ministerstvo financí ČR ve stanovisku k příspěvku Komory daňových poradců, týkajícímu se procesní aplikace úpravy základu daně podle čl. 9 odst. 2 vzorové smlouvy, projednaném koordinačním výborem dne 31. 08. 2005. V citovaném stanovisku byl dále vyjádřen názor, že narovnání cen v rámci skupiny sdružených podniků formou vrubopisů či dobropisů není pro daňové účely podstatné, účelem je správné stanovení základu daně dle čl. 9 odst. 2 vzorové smlouvy, příslušné částky vstupují do základu daně ve zdaňovacím období, za které je prováděna úprava dle uvedeného článku vzorové smlouvy – viz také rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci, ze dne 30. 01. 2006, č.j. 59 Ca 19/2004-57.

²⁰² Vzorová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, Stručná verze, Wolters Kluwer ČR a.s., Praha, 2009, s. 144.

bylo možné požadovat zohlednění rozhodnutí o dodatečném vyměření daně před tím, než nabude závaznosti.

Časový limit, v jehož rámci by bylo možné vznést nárok na úpravu daně ve smyslu čl. 9 odst. 2 vzorové smlouvy, by tak musel být stanoven tak rozsáhle, aby bylo, pokud ne eliminováno, tak alespoň minimalizováno riziko, že uplyne dříve, než bude možné vznést odpovídající návrh. Tím současně jeho zavedení ztrácí svůj hlavní význam, jímž je limitace doby, po kterou reálně hrozí zásahy do uzavřených daňových řízení. Vzhledem k předpokladu, že naprostá většina daňových subjektů by se v souladu se svým zájmem snažila o zahájení odpovídajících kroků neprodleně po ukončení daňového řízení v prvním státě, lze očekávat, že případy opravdu neomezeného využití možnosti znovuotevření řízení v druhém státu by se počítaly v řádu jednotek.

Bohužel úprava čl. 9 odst. 2 vzorové smlouvy řeší pouze jeden aspekt přepočtu převodních cen, kterým je primární úprava daňové povinnosti. V závislosti na typu a dalších okolnostech dotčené transakce ale může dojít i k jinému ovlivnění postavení daňového subjektu, a to pokud by se vycházelo ze situace, která by nastala, pokud by zkoumaná transakce byla realizována při dodržení principu tržního odstupu.²⁰³ Teoreticky se daňový subjekt může dostat do jiného daňového pásma, může vzniknout povinnost k úhradě srážkové daně nebo na straně druhé naopak dojde k (ne)naplnění podmínek pro aplikaci daňové slevy apod.

Komentář k vzorové smlouvě k tomu uvádí,²⁰⁴ že se jedná o komplikovanou problematiku, která závisí na okolnostech každého jednotlivého případu. Předpokládá se tedy, že se jedná o problematiku, kterou by měly příslušné orgány obou států řešit individuálně. Vzorová smlouva sice *à priori* nebrání tomu, aby nezbytné sekundární úpravy daňové povinnosti byly v druhém státě provedeny s odkazem na čl. 9 odst. 2 vzorové smlouvy, nestanoví ale žádnou povinnost, na jejímž základě by byl dotčený stát tento postup povinný akceptovat, a to i v případě, že s primárním přepočtem převodních cen i jeho výší souhlasí.

V České republice byla tato problematika řešena například v rozsudku Krajského soudu v Plzni č.j. 30 Af 12/2015-121 vydaném dne 30. 12. 2016, v němž se soud plně ztotožnil

²⁰³ Ibid, s. 144.

²⁰⁴ Ibid, s. 144.

s argumentací orgánů finanční správy.²⁰⁵ Ačkoliv se předmět daného řízení týkal možnosti zahájení řízení ve smyslu arbitrážní úmluvy, autor tvrdí, že se analogicky uplatní rovněž ve vztahu k dohodovacímu řízení dle čl. 25 vzorové smlouvy a jeho aplikovatelnosti na problematiku sekundárních úprav daně.

²⁰⁵ Tak, jak bylo o tomto rozhodnutí pojednáno výše v rámci této práce.

7. Řešení sporů týkajících se mezinárodního zdanění

Vnik sporů z dvojího zdanění byl popsán již v předchozí kapitole ve vztahu ke Vzorové smlouvě OECD. Tato část práce se podrobněji věnuje procesu vyřešení těchto sporů ve vztahu k Arbitrážní úmluvě a k novému Návrhu směrnice o řešení sporů, přičemž je rozbor doplněn srovnáním s řešením sporů podle Vzorové smlouvy OECD.

7.1. Arbitrážní úmluva

7.1.1. Historie

Významným krokem pro oblast řešení sporů souvisejících s mezinárodním zdaněním bylo schválení vícestranné Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků z 23. 07. 1990, která vstoupila v platnost 1. ledna 1990 (dále jen *Arbitrážní úmluva*).²⁰⁶ Historie Arbitrážní úmluvy sahá až do roku 1976, kdy Komise předložila návrh směrnice o zamezení dvojího zdanění.²⁰⁷ Tento záměr byl realizován teprve o 14 let později a v odlišné formě vícestranné mezinárodní úmluvy. Po ratifikaci všemi dvaceti tehdejšími členskými státy vstoupila Arbitrážní úmluva v platnost 1. ledna 1995. Článek 20 stanovil, že je uzavřena na období pěti let, přičemž šest měsíců před uplynutím této doby se měly členské státy sejít a rozhodnout o prodloužení platnosti.²⁰⁸ Tento mechanismus se ukázal jako velmi nepraktický a zdoluhavý proces ratifikace vedl k čtyřletému období od roku 2000, kdy Arbitrážní úmluva nebyla platná, než byl protokol o prodloužení platnosti ratifikován posledním členským státem. Aby se tento problém neopakoval, byl protokol o prodloužení přijat ve znění, které zavedlo automatické prodloužení platnosti Arbitrážní úmluvy vždy o pět let, pokud některý ze členských států proti prodloužení nepodal námitku.²⁰⁹

²⁰⁶ Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků z 23. 07. 1990, 90/436/EEC.

²⁰⁷ RÄNSCH, Ulrich (ed.). *Handling of Tax Disputes in Europe*. Baker & McKenzie, 2013, s. 685.

²⁰⁸ Článek 20 Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků z 23. 07. 1990, 90/436/EEC. (cit.) *Tato úmluva se uzavírá na dobu pěti let. Šest měsíců před uplynutím tohoto období se smluvní státy sejdou, aby rozhodly o prodloužení platnosti této úmluvy a jiných souvisejících opatřeních.*

²⁰⁹ Ibid., s. 686.; Protokol měnící Úmluvu ze dne 23 července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (1999/C 202/01).

Stranami Arbitrážní úmluvy bylo od počátku všech dvacet členů Evropských společenství a státy nově přistoupivší se stranami Arbitrážní úmluvy staly na základě Úmluvy o přistoupení²¹⁰ nebo rozhodnutí Rady o přistoupení k Arbitrážní úmluvě.²¹¹ Pro Českou republiku vstoupila úmluva v platnost dne 01. 10. 2006 a byla publikována ve sbírce mezinárodních smluv pod číslem 93/2006.

7.1.2. Proces řešení sporu

Smyslem Arbitrážní úmluvy je zajistit mezinárodní spolupráci při hodnocení převodních cen mezi spojenými podniky z různých členských států EU a eliminovat tak dvojí zdanění, které může z určení převodních cen vzniknout. Úmluva se stejným způsobem jako ke vztahům mezi spojenými podniky staví také ke vztahům podniku a jeho stálé provozovny v jiném smluvním státě a vztahuje se tak i na dvojí zdanění v tomto vztahu.²¹² K otázce použití Krajský soud v Plzni vydal dne 30. 12. 2016 č. j. 30 Af 12/2015-121 rozsudek, v němž se zabýval tím, jaké případy lze na jejím základě řešit s tím, že tato pokrývá pouze primární úpravy daňové povinnosti v důsledku přepočtu převodních cen. Konkrétně soud konstatoval, že Arbitrážní úmluva nestanovuje pravidla pro možnost snížení základu daně uplatněním daňových ztrát ve vymezeném období (v období, v souvislosti s nímž provedl zahraniční orgán finanční správy přepočet převodních cen) za situace, kdy v důsledku úprav převodních cen dochází k sekundárním úpravám základu. Soud dovodil, že na takové případy dopadají pouze ustanovení příslušných předpisů ČR s tím, že případné dohádovací řízení je možné zahájit pouze u vyměřených daňových povinností za zdaňovací období, které byly prověřovány zahraničním správcem daně (orgánem finanční správy) a u nichž byla v důsledku zjištění provedena primární úprava základu daně.

²¹⁰ Úmluva o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyprské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, republiky Malta, Polské republiky, republiky Slovinsko a Slovenské republiky k úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků, 2005.

²¹¹ Rozhodnutí Rady ze dne 23. června 2008 o přistoupení Bulharska a Rumunska k Úmluvě ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků.

²¹² články 1 odst. 2 a 4 odst. 2 Arbitrážní úmluvy.

Citované rozhodnutí bylo pro nepřezkoumatelnost zrušeno rozsudkem NSS č.j. 7 Afs 117/2017 ze dne 09. 08. 2017, a to s odkazem na jeho nepřezkoumatelnost. Autor ale zastává názor, že tento závěr se vztahuje výhradně na rozhodnutí o tom, že nebyla dodržena zákonná lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení, kde se Krajský soud v Plzni nevyrovnal s tvrzeními daňového subjektu ohledně začátku jejího běhu, nedotýká se však výkladu působnosti Arbitrážní úmluvy.²¹³

Arbitrážní úmluva svou úpravou do značné míry odpovídá ustanovení článku 25 Vzorové úmluvy OECD o řešení sporů dohodou a některé jednotlivosti z těchto úprav budou níže srovnány.

Proces řešení dvojího zdanění podle Arbitrážní úmluvy lze rozdělit na tři fáze.²¹⁴ První z nich je fáze vnitrostátní, kdy podle článku 5 Arbitrážní úmluvy mají příslušné orgány povinnost včas uvědomit podnik o záměru zahrnout do zdaňovaného zisku i částku, která jeho součástí nebyla pro nedodržení principu tržního odstupu. Tímto má být podniku dána příležitost uvědomit o tom druhý podnik či stálou provozovnu, aby tak byla poskytnuta příležitost uvědomit o tom obratem druhý smluvní stát. Pokud v této situaci není hrozící dvojí zdanění vyřešeno dohodou a skutečně k němu dojde, má podnik možnost věc předložit příslušnému orgánu svého státu či státu, kde se nachází jeho stálá provozovna do tří let od prvního oznámení o opatření, které vedlo k dvojímu zdanění, stejně jako podle článku 25 Vzorové smlouvy OECD. Daňové správy obou dotčených členských států mají následně povinnost vniklou situaci vyřešit.

Druhou fází, která je obdobná proceduře dle prvních čtyř odstavců článku 25 Vzorové smlouvy OECD, je pokus o vzájemnou dohodu, které musí státy dosáhnout do dvou let od

²¹³ Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2016 č. j. 30 Af 12/2015-121.

²¹⁴ RÄNSCH, Ulrich (ed.). *Handling of Tax Disputes in Europe*. Baker & McKenzie, 2013, s. 690; Čaté jetaké rozlišování pouze dvou fází, přičemž není jako samostatná fáze rozpoznávána ta část procesu, kterou zde označujeme za první fázi. S tímto pohledem se můžeme setkat také například v Kodexu chování pro účinné provádění Arbitrážní úmluvy, o kterém je pojednáno níže.

předložení věci. Tato procedura je označována také jako tzv. *dohodovacím řízení* či *Mutual Agreement Procedure*.²¹⁵

Třetí fáze, která nastupuje v případě nedosažení dohody, dala *Arbitrážní* úmluvě její neoficiální označení. Jedná se o rozhodčí řízení před speciálně ustavenou *poradní komisí*. *Tu tvoří předseda s právní kvalifikací požadovanou pro jmenování do nejvyšších soudních funkcí ve své zemi nebo obecně uznávaný znalec práva, dva zástupci každého z dotčených států a sudý počet nezávislých osob vybraných dohodou či losem ze seznamů osob nominovaných smluvními státy*. Poradní komise do šesti měsíců od předložení věci vypracuje stanovisko, které je podkladem pro následná rozhodnutí daňových správ, přičemž rozhodnutí musí odpovídat stanovisku, pokud se daňové správy nedohodnou jinak. Rozhodnutí musí být vydána do šesti měsíců od vydání stanoviska.²¹⁶

Arbitrážní úmluva tedy vytváří mechanismus, který dává řešení sporů ohledně dvojího zdanění časově ohraničený rámec. Rozhodnutí musí být vydáno do tří let od předložení věci podnikem, což je nesporně výhoda oproti režimu dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění, které obvykle neobsahují lhůty a neposkytují tak žádnou záruku, že řešení bude dosaženo v rozumném časovém horizontu, či vůbec.²¹⁷ V době vzniku Arbitrážní úmluvy byla fáze rozhodčího řízení aspektem, který ji výrazně odlišoval od dvoustranných smluv o dvojím zdanění podle Vzorové smlouvy OECD. Od roku 2008 byl však do Vzorové smlouvy doplněn pátý odstavec článku 25, který upravuje rozhodčí řízení obdobným způsobem jako Arbitrážní

²¹⁵ Srovnej RÄNSCH, Ulrich (ed.). *Handling of Tax Disputes in Europe*. Baker & McKenzie, 2013, s. 685.; SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 223.

²¹⁶ Článek 7 a článek 11 odst. 1 Arbitrážní úmluvy; ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C H. Beck, 2011, s. 232; SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 223-224.

²¹⁷ Článek 25 Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a kapitálu; ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C H. Beck, 2011, s. 232; SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 224.

úmluva.²¹⁸ Nastíněný časový rámec řešení sporu podle arbitrážní úmluvy však může být prodloužen vnitrostátními řízeními podle článku 7 odst. 1. Arbitrážní úmluvy. Pokud o věci probíhá vnitrostátní soudní řízení, začíná dvouletá lhůta pro dosažení dohody mezi daňovými správami běžet až po jeho pravomocném skončení. Dále je možné se dvouleté lhůty zříci po dohodě daňových správ a podniků, kterých se věc týká.²¹⁹ Dostupná data o délce řízení a využití jednotlivých fází budou rozebrána níže v podkapitole hodnotící fungování Arbitrážní úmluvy.

Je vhodné upozornit, že předložení věci podnikem daňové správě dle Arbitrážní úmluvy představuje nový procesní prostředek, který vychází přímo z ní a není odvozen od vnitrostátního procesního práva. Podnik tedy může zároveň podat odvolání proti rozhodnutí daňové správy anebo jej podávat nemusí.²²⁰ Není zde dána povinnost vyčerpání vnitrostátních procesních prostředků ani podmíněnost existencí odpovídajícího procesního prostředku dle vnitrostátního práva.²²¹ Určité významné interference s vnitrostátními řízeními zde však podle článků 7 a 8 existují. Výše bylo popsáno, že dvouletá lhůta pro dohodovací řízení neběží po dobu vnitrostátního řízení o odvolání proti rozhodnutí daňové správy zahrnout do zdaňovaného zisku i částku, která jeho součástí nebyla pro nedodržení principu tržního odstupu. Ve stejné situaci zároveň zpravidla není možné zahájit třetí fázi procesu dle Arbitrážní úmluvy a vést rozhodčí řízení, pokud podnik odvolání nestáhne. Toto omezení se podle autora nevztahuje na dohodovací fázi, která rozhodčímu řízení předchází.²²² RÄNSCH uvádí odlišný názor, který ovšem může být pouze důsledkem nepřesného užívání terminologie.²²³ Uvádí, že podnik v

²¹⁸ Commission Staff Working Document: Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union [online]. 2016, s. 6 [cit. dne 12. 9. 2017]. [CELEX: 52016SC0343].

²¹⁹ Článek 7 odst. 4 Arbitrážní úmluvy.

²²⁰ K souběhu s vnitrostátním odvolacím řízením blíže níže.

²²¹ RÄNSCH, Ulrich (ed.). *Handling of Tax Disputes in Europe*. Baker & McKenzie, 2013, s. 695.

²²² článek 7 odst. 3 a 5 Arbitrážní úmluvy;

²²³ RÄNSCH, Ulrich (ed.). *Handling of Tax Disputes in Europe*. Baker & McKenzie, 2013, s. 695. (cit.) *However, where the domestic law of a Member State does not permit the competent authorities of that State to derogate from the decisions of their judicial bodies, the taxpayer cannot request the opening of a MAP* [Mutual

takovém případě nemůže požadovat zahájení dohodovacího řízení (*Mutual Agreement Procedure – MAP*). Při podrobné analýze článku 7 odst. 3 a 5 Arbitrážní úmluvy je ovšem podle názoru autora nutné dojít k závěru, že se omezení procesu podle Arbitrážní úmluvy, pokud je vedeno vnitrostátní řízení o odvolání, vztahuje pouze na fázi rozhodčího řízení. Pátý odstavec výslovně stanovuje, že nepoužije-li se odst. 1 Arbitrážní úmluvy, který hovoří o rozhodčím řízení pro případ, že není dosaženo dohody, nemá to vliv na práva podniků dle článku 6 Arbitrážní úmluvy, který podniku umožňuje věc předložit daňové správě a ukládá příslušnému orgánu povinnost pokusit se věc vyřešit v dohodovacím řízení.

Co se týče vztahu procesu řešení dvojího zdanění dle Arbitrážní úmluvy a vnitrostátních řízení o uložení sankcí za jednání, v souvislosti se kterým je upravován zisk, tato vnitrostátní řízení mohou být zahájena a vedena ve kterékoli fázi procesu dle Arbitrážní úmluvy. Pokud takové řízení o uložení sankcí probíhá, mají daňové správy možnost dohodovací či arbitrážní řízení přerušit,²²⁴ dokud nebude vnitrostátní řízení o uložení sankcí ukončeno. Pokud již rozhodnutí o uložení sankce bylo vydáno, mají daňové správy možnost dohodovací či rozhodčí řízení nezahajovat. Tato diskrece je v obou případech dána, pokud je uložena nebo hrozící sankce citelná, což úmluva univerzálním způsobem nespécifikuje. Místo toho jsou součástí Arbitrážní úmluvy jednostranná prohlášení členských států, která definují citelnou sankci ve smyslu článku 8 pro užití daňovou správou jednotlivých států. Prohlášení však nebyla učiněna všemi členskými státy.

Agreement Procedure – vložená pozn. autora] *procedure under the Arbitration Convention unless it has allowed the time provided for appeal to expire or has withdrawn any such appeal before a decision has been delivered.*

²²⁴ Český překlad Arbitrážní úmluvy je zde velmi nešťastný, jelikož používá termín *zastavit řízení*. Z ostatních jazykových verzí i ze samotného kontextu a smyslu ustanovení článku 8 odst. 2 je patrné, že ve skutečnosti má být řízení pouze přerušeno. Článek 8 odst. 2 Arbitrážní úmluvy. (*cit.*) *Probíhá-li souběžně s některým z řízení uvedených v člancích 6 a 7 soudní nebo správní řízení zahájené s cílem vydat rozhodnutí, že jeden ze zúčastněných podniků má být za operace, v souvislosti se kterými je upravován zisk podle článku 4, postižen citelnou sankcí, mohou příslušné orgány zastavit řízení podle článků 6 a 7, dokud není soudní nebo správní řízení ukončeno.* Výňatek z anglického znění: *.....the competent authorities may stay the latter proceedings.....*; Výňatek z německého znění: *..... so können die zuständigen Behörden die letztgenannten Verfahren bis zum Abschluß des Gerichts- oder Verwaltungsverfahrens aussetzen*; Výňatek z francouzského znění: *les autorités compétentes peuvent suspendre le déroulement de ces dernières procédures jusqu'à l'aboutissement de ladite procédure judiciaire ou administrative.*

7.1.3. Kodex chování pro účinné provádění Arbitrážní úmluvy

Arbitrážní úmluva je relativně jednoduchým instrumentem, který je uplatňován ve všech členských státech EU. Je proto vykládán v kontextu různých právních řádů a kultur. Zajištění dostatečné jednoty ve výkladu a aplikaci Arbitrážní úmluvy je jedním z úkolů pracovní skupiny pro otázky zdaňování nadnárodních podniků²²⁵ - *EU Joint Transfer Pricing Forum* (dále jen *EU JTPF*). EU JTPF neformálně funguje od roku 2002 s cílem vytváření návrhů nelegislativních zlepšení v oblasti převodních cen. Formálně bylo EU JTPF založeno rozhodnutím Rady 22. 12. 2006.²²⁶ Vedle ostatní problematiky převodních cen se EU JTPF věnuje především Arbitrážní úmluvě a řešení sporů týkajících se zdanění.²²⁷ Práce EU JTPF v této oblasti vyústila ve vydání Kodexu chování pro účinné provádění Arbitrážní úmluvy a jeho revize (dále jen *Kodex chování*).²²⁸ Jedná se o nelegislativní dokument, jehož závaznost je pouze politická a jednotlivá ustanovení tedy mají charakter doporučení.²²⁹ Kodex má sjednotit chápání některých aspektů Arbitrážní úmluvy, usnadnit tak spolupráci daňových správ

²²⁵ Do češtiny bývá název překládán také jako: Společné fórum EU pro vnitropodnikové oceňování nebo Skupina odborníků pro vnitropodnikové oceňování

²²⁶ Rozhodnutí Komise ze dne 22. prosince 2006 2007/75/ES o zřízení skupiny odborníků pro vnitropodnikové oceňování. [EURLEX: 32007D0075]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32007D0075&qid=1504704703419>

²²⁷ RÄNSCH, Ulrich (ed.). *Handling of Tax Disputes in Europe*. Baker & McKenzie, 2013, s. 686-687; Joint Transfer Pricing Forum [online].[cit. dne 6. 9. 2017] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#background

²²⁸ Kodex chování pro účinné provádění Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků. [CELEX: 42006X0728(02)] Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:42006X0728%2802%29>; Revidovaný Kodex chování pro účinné provádění Úmluvy o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků. [CELEX: 42009X1230(01)]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1504698339391&uri=CELEX:42009X1230%2801%29>

²²⁹ Preambule Kodexu chování čtvrtá věta (cit.) *ZDŮRAŽŇUJÍCE, že kodex chování je politickým závazkem a nejsou jím dotčena práva a povinnosti členských států nebo příslušné oblasti působnosti členských států a Společenství vyplývající ze Smlouvy,*

mezi sebou i s podniky a tím napomoci dosažení smyslu Arbitrážní úmluvy. Mezi tyto aspekty patří definice okamžiku, od kterého běží tříletá lhůta pro předložení věci podnikem finanční správě, jejíž začátek Kodex chování spojuje s datem prvního daňového výměru nebo obdobného oznámení, které má nebo patrně bude mít za následek vznik dvojího zdanění ve smyslu článku 1 Arbitrážní úmluvy, například z důvodu úpravy na základě převodních cen“.²³⁰ Dále je specifikován také počátek dvouleté lhůty pro vyřešení věci v dohodovacím řízení dle článku 7 odst. 1 Arbitrážní úmluvy. Úmluva jej spojuje s předložením věci podnikem a kodex specifikuje, jaké údaje musí být podnikem poskytnuty, aby nastaly účinky předložení věci rozhodnému pro počátek běhu lhůty pro dohodovací řízení.²³¹ Kodex dále obsahuje řadu ustanovení o dohodovacím a rozhodčím řízení, které blíže specifikují principy a postupy, kterými se mají daňové správy řídit. Revize Kodexu z roku 2009 přidala ustanovení upřesňující věcný rozsah Arbitrážní úmluvy, která se má vztahovat také na trojstranné případy v rámci EU, kdy je ve věci významně zapojen také podnik ze třetího členského státu, přičemž jeho zapojení identifikovaly obě daňové správy a také poplatník, který věc předložil.²³² Výslovně je stanoveno, že se Arbitrážní úmluva vztahuje také na úpravy zisku vzniklé z finančních vztahů, např. úvěrů.²³³ Revize dále přidala ustanovení vyjasňující časovou působnost Arbitrážní úmluvy pro nově přistoupivší státy. Případ je přípustný i pokud ke dvojímu zdanění došlo před vstupem Arbitrážní úmluvy v platnost pro daný stát za podmínky, že je předložen po vstupu v platnost.²³⁴ Kodex se dotýká také výše zmíněného neurčitěho pojmu citelné sankce, ale pouze tím způsobem, že členské státy vyzývá, aby vyjasnily nebo zrevidovaly svá prohlášení k Úmluvě, kterými citelné sankce definovaly.²³⁵ Řešena je také otázka úroku, který mohou daňové správy požadovat za období řešení věci podle Arbitrážní úmluvy.²³⁶

²³⁰ Bod 4 Kodexu chování.

²³¹ Ibid., bod 5.

²³² Ibid. bod. 1 odst 1.1.

²³³ Ibid. bod. 1 odst 1.2.

²³⁴ Ibid. bod. 2.

²³⁵ Ibid. bod. 3.

²³⁶ Ibid. bod. 8.

Kodex chování tedy poskytuje daňovým správám významnou pomůcku pro postup podle Arbitrážní úmluvy, která je velmi stručným instrumentem a upravuje postup při řešení dvojího zdanění pouze v nejobecnějších rysech. Zpráva EU JTPF o zlepšení fungování Arbitrážní úmluvy uvádí řadu návrhů na doplnění Kodexu chování²³⁷ a je zřejmé, že tento instrument ani po revizi z roku 2009 stále komplexně nepokrývá procesy podle Arbitrážní úmluvy způsobem potřebným pro její harmonizované fungování.

7.1.4. Zhodnocení fungování Arbitrážní úmluvy

Arbitrážní úmluva již s krátkou přestávkou platí téměř po dobu dvaceti let. Jednou z činností EU JTPF je také sledování toho, jak Arbitrážní úmluvou vytvořený systém funguje a nakolik je naplněn její smysl zajistit efektivnější řešení sporů souvisejících s úpravou zisků sdružených podniků. Za tímto účelem jsou na pravidelné bázi zpracovávány statistiky řady údajů, které efektivitu systému Arbitrážní úmluvy ukazují. Autor níže pracuje s dostupnými statistickými zprávami za roky 2014 a 2015.²³⁸ Samotné EU JTPF hodnotí fungování Arbitrážní úmluvy ve spojení s Kodexem chování jako *dobře vyvážený přístup k řešení sporů, kdy podstatné aspekty jsou regulovány či ohledně nich existují doporučení, přičemž je zachována dostatečná míra flexibility*.²³⁹ Stejná zpráva přesto obsahuje návrhy celkem 21 změn a doplnění Kodexu, což spíše, jak se zdá, naznačuje, že je zde řada problematických míst. To, že situace není zdaleka optimální, ukazují také empirické údaje a zejména skutečnost, že se v legislativním procesu

²³⁷ Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention Meeting of 12 March 2015. JTPF/002/2015/EN. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_ac_jtpf_002_2015_en_final_clean.pdf

²³⁸ EU JTPF Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2015. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0042016enacstat.pdf

²³⁹ Kapitola I. bod 2 Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention Meeting of 12 March 2015. JTPF/002/2015/EN. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_ac_jtpf_002_2015_en_final_clean.pdf

nachází Návrh směrnice Rady o mechanismech řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v Evropské unii.²⁴⁰

Jedním z přínosů Arbitrážní úmluvy mělo být zajištění časově ohraničeného a proto rychlejšího řešení sporů týkajících se dvojího zdanění.²⁴¹ Statistiky zahrnuté do tabulky 1 níže zahrnují údaje o průměrné délce trvání případů (řízení) pouze u části členských států. Vážený průměr z těchto dat říká, že v těchto členských státech průměrně trvá řešení sporu podle Arbitrážní úmluvy téměř třicet měsíců.²⁴² Spory jsou tedy většinou vyřešeny během tří let, což se jeví jako úspěch. Pokud je ovšem stanovení lhůt prezentováno jako přednost Arbitrážní úmluvy s porovnáním s dvoustrannými smlouvami o dvojím zdanění, je třeba tento údaj porovnat s délkou řízení podle těchto smluv. Statistiky OECD ukazují, že dohodovací řízení ve věcech ukončených v roce 2015 průměrně trvalo méně než dvacet jedna měsíců.²⁴³ Řešení sporů podle Arbitrážní úmluvy tedy průměrně trvalo asi o devět měsíců déle, bez ohledu na to, že dvoustranné smlouvy obvykle ne lhůtu pro vyřešení sporu nestanovují.²⁴⁴ V tomto bodě je možné namítnout, že se jedná o daň za záruku vyřešení sporu v podobě třetí, rozhodčí fáze řízení. Řízení je tím v některých případech prodlouženo, ale podnik má záruku, že spor bude vyřešen, zatímco dvoustranné úmluvy často ukládají pouze povinnost snažit se spor vyřešit,

²⁴⁰ Návrh směrnice Rady o mechanismech řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v Evropské unii. [CELEX: 52016PC0686]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/HIS/?qid=1504774053498&uri=CELEX%3A52016PC0686>

²⁴¹ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C H. Beck, 2011, s. 232; SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, s. 224.

²⁴² 29,886. Table 1 EU JTPF Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Con-vention at the End of 2015. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0042016enacstat.pdf

²⁴³ 20.47; Mutual Agreement Procedure Statistics for 2015 [online]. [cit. dne 7. 9. 2017]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2015.htm>

²⁴⁴ ZATLOUKAL, Tomáš. Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C H. Beck, 2011, s. 232.

nikoli jej vyřešit, což může vést až neodstranění dvojího zdanění.²⁴⁵ Statistiky ovšem ukazují, že arbitráž není důvodem delšího trvání řešení případů. Podle statistik týkajících se roku 2014 nebyl mezi případy, které byly řešeny déle než 2 roky, ani jeden případ, který by byl řešen rozhodčím řízením, a byly mezi nimi pouze tři případy, které byly určeny k budoucímu rozhodnutí v rozhodčím řízení.²⁴⁶ Stejná statistika za rok 2015 uvádí pouze dva případy řešené arbitráží a 73 případů určených k budoucímu rozhodnutí v rozhodčím řízení.²⁴⁷ Ve fázi rozhodčího řízení se tedy nacházely po dva z 1204 případů řešených podle Arbitrážní úmluvy déle než dva roky v letech 2014 a 2015. Příčinou překročení dvou let bylo nejčastěji zřeknutí se dvouleté lhůty pro dohodovací řízení dle článku 7 odst. 4 Arbitrážní úmluvy. Druhým nejčastějším uvedeným důvodem byla probíhající soudní řízení. Použitá data z tabulek č. 1 a 2 je třeba vnímat tak, že jde o počty případů hlášené jednotlivými státy, přičemž každý případ nahlásí oba státy, kterých se týká. Pro získání skutečného počtu případů je třeba celkové součty jednotlivých sloupců v posledním řádku vydělit dvěma.²⁴⁸ Empirické údaje ukazují, že proces řešení sporů podle Arbitrážní úmluvy je podstatně pomalejší, než proces podle dvoustranných smluv a spory dojdou do arbitrážní fáze pouze v zanedbatelném množství případů.

²⁴⁵ Od roku 2008 již Vzorová smlouva OECD obsahuje ustanovení o arbitráži, kterou může podnik iniciovat, pokud není spor vyřešen v dohodovacím řízení.

²⁴⁶ Tabulka 2 Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2014. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0082015acstatistics2014.pdf

²⁴⁷ Tabulka č. 2 níže.

²⁴⁸ Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2014. s. 4. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0082015acstatistics2014.pdf

Tabulka č. 1: Statistika fungování Arbitrážní úmluvy k roku 2015

<u>Členský stát</u>	<u>Počet otevřených řízení k 01/01/2015</u>	<u>Věci zahájené v 2015</u>	<u>Věci ukončené v 2015</u>	<u>Počet otevřených řízení k 31/12/2015</u>	<u>Průměrná doba trvání jedné věci uzavřené v 2015 (in months)</u>
BE ⁵⁾	51	30	13	68	60
BG	2	0	0	2	
CZ	11	3	1	13	34
DK	35	24	17	42	18
DE ¹⁾	315	91	50	356	
EE	0	2	2	0	6
IE	3	3	2	4	
EL	2	4	0	6	
ES ⁶⁾	100	19	14	105	35
FR	196	53	48	201	
IP	263	110	9	364	
CY	0	0	0	0	
LV	0	0	0	0	
LT	2	0	0	2	
LU	8	0	0	8	
HU	7	1	0	8	
MT	0	0	0	0	
NL ³⁾	57	20	13	64	31
AT	35	0	8	27	35
PL	14	2	1	15	
PT	24	13	4	33	
RO	1	0	0	1	
SI	1	1	0	2	
SK	5	2	1	6	
FI	62	7	19	50	31
SE	57	13	16	54	
UK	68	41	27	82	19
<u>Celkem</u>	<u>1319</u>	<u>439</u>	<u>245</u>	<u>1513</u>	

Tabulka č. 5 ²⁴⁹

²⁴⁹ Tabulka převzata z EU JTPF Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2015. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0042016enacstat.pdf

Tabulka č. 6²⁵⁰

TABULKA č. 2: Statistika probíhajících řízení podle Arbitrážní úmluvy k roku 2015

Členský stát	Počet případů	Důvody překročení dvou let					
		Lhůta dvou let nedosažena podle 5 (b) (i) kodexu chování	Případy řešené v řízení před soudem	Získání se lhůty	Případ určen k vyřešení v rozhodčím řízení	Probíhá rozhodčí řízení	Jiné důvody
	B	C	D	E	F	G	H
BE	24		7	16			1
BG	2				2		
CZ	5	1	2				2
DK	14			14			
DE ^{b)}	153	2	17				20
EE							
IE	1						1
EL	2						2
ES	45		7	1	1		3
FR	105		4	91	1		9
IT	171	5	84		61		
CY							21
LV							
LT	1			1			
LU	8	3	5				
HU	5	5					
MT							
NL	19		4	1			14
AT	19	3	1	2	8	2	3
PL	9						1
PT	14	4	3				7
RO	1						1
SI	1						
SK	1			1			1
FI	26	1	11				1
SE	30		5	21			4
UK	28	15	4				
TOTAL	684	39	154	148	73	2	45
							223

Problematickou otázkou Arbitrážní úmluvy jsou možnosti poplatníka bránit se před nečinností daňových správ v různých fázích a procesech v rámci řešení sporu. Jde například

²⁵⁰ Tabulka převzata z EU JTPF Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2015. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0042016enacstat.pdf.

o posouzení předložené věci daňovou správou. Tato situace není v ustanoveních Arbitrážní úmluvy nijak zohledněna a daňová správa tak může předloženou věc odmítnout, aniž by proti tomu Arbitrážní úmluva poskytovala jakoukoli obranu. Není však vyloučeno, že poplatník využít vnitrostátních procesních institutů. Kritizována je dále absence obrany proti pasivitě při sestavování poradní komise, tedy při nejmenování nezávislých osob či nejmenování předsedy. Podobně Arbitrážní úmluva neobsahuje procesní nástroj, který by daňové správy přiměl vykonat konečné rozhodnutí. V Arbitrážní úmluvě nejsou pro její stručnost dostatečně upraveny ani náklady řízení, fungování poradní komise, náležitosti stanoviska poradní komise a jiné otázky. Všechny tyto nedostatky mohou vést k prodlužování řešení sporů, uvážnutí sporů na mrtvém bodě či upření přístupu ke spravedlnosti.²⁵¹ Celkově lze uzavřít, že Arbitrážní úmluva není v mnoha otázkách dostatečně podrobná na to, aby vedla k dostatečné právní jistotě poplatníků.

7.2. Návrh směrnice Rady o mechanismech řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v Evropské unii

Výše zmíněné nedostatky Arbitrážní úmluvy a také existence případů, které nespádají do působnosti Arbitrážní úmluvy a nemají tak mechanismus řešení sporů, vedly k myšlenkám nad přepracováním stávajícího systému a k vypracování návrhu směrnice Rady o mechanismech řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v Evropské unii (dále jen *Návrh směrnice*).²⁵² Návrh byl Komisí předložen 26. 10. 2016 a v době dokončování této práce prošel prvním čtením v Evropském parlamentu, ve kterém byl schválen se změnami.

Otázkou, kterou je třeba se na začátek analýzy Návrhu směrnice zabývat, je samotná potřeba nového nástroje pro řešení sporů z dvojího zdanění za situace, kdy je zároveň v legislativním procesu Návrh směrnice o společném základu daně z příjmu právnických osob (dále je *CCTB*)²⁵³ a Návrh směrnice o společném konsolidovaném základu daně z příjmu

²⁵¹ Commission Staff Working Document: Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union [online]. 2016, s. 18 [cit. dne 12. 9. 2017]. [CELEX: 52016SC0343].

²⁵² bod 3 odůvodnění a důvodová zpráva Návrhu směrnice o řešení sporů. s. 2-3. [CELEX: 52016PC0686] Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52016PC0686&qid=1504785072661>.

²⁵³ Návrh směrnice Rady o společném základu daně z příjmu právnických osob. [CELEX: 52016PC0685]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0685>

právnických osob (dále je *CCCTB*).²⁵⁴ Podle odůvodnění Návrhu směrnice je existence účinných mechanismů řešení sporů z dvojího zdanění nadále potřebná, jelikož společný konsolidovaný základ bude zaváděn postupně ve dvou krocích a i ve finální podobě nebude povinný pro všechny společnosti. Spory z dvojího zdanění proto budou vznikat i nadále, i když jejich počet klesne. Proto je Návrh směrnice o řešení sporů doplňkem CCCTB.²⁵⁵

Návrh směrnice o řešení sporů do značné míry vychází z Arbitrážní úmluvy a zavádí obdobně upravený systém do sekundárního práva EU. V rámci přípravných prací byly hodnoceny i jiné alternativy úpravy nevyhovujícího systému řešení sporů. Jednou z předestřených možností byla podpora sjednávání rozhodčí doložky o pravomoci Soudního dvora k řešení sporů z dvojího zdanění v dvoustranných smlouvách o zamezení dvojího zdanění.²⁵⁶ Soudní dvůr by spory řešil podle článku 273 Smlouvy o fungování EU, kde je stanoveno, že (cit.) *Soudní dvůr má pravomoc rozhodovat všechny spory mezi členskými státy, které souvisejí s předmětem Smluv, jsou-li mu tyto spory předloženy na základě rozhodčí smlouvy*. Tuto rozhodčí doložku skutečně obsahuje například dvoustranná Smlouva o zamezení dvojímu zdanění mezi Německem a Rakouskem. Další možností bylo sjednání změn Arbitrážní úmluvy, kterými by byla rozšířena její věcná působnost a odstraněny další nedostatky. Současně by členské státy byly podporovány v uzavírání dvoustranných smluv s třetími zeměmi, které by obsahovaly ustanovení o povinné arbitráži.²⁵⁷

²⁵⁴ Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob. [CELEX: 52016PC0685]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2016:0685:FIN>

²⁵⁵ Návrh směrnice. s. 3; Commission Staff Working Document: Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union [online]. 2016, s. 8-9 [cit. dne 12. 9. 2017]. [CELEX: 52016SC0343]; Commission Staff Working Document: Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union [online]. 2016, s. 30-31 [cit. dne 12. 9. 2017]. [CELEX: 52016SC0343]; Sdělení Komise Evropskému parlamentu a Radě, Spravedlivý a efektivní systém daně z příjmů právnických osob v Evropské unii: pět klíčových oblastí, kde je třeba jednat. 2015, s. 11. [CELEX: 52015DC0302]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52015DC0302>.

²⁵⁶ Commission Staff Working Document: Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union [online]. 2016, s. 38 [cit. dne 12. 9. 2017]. [CELEX: 52016SC0343].

²⁵⁷ Ibid.

Návrh směrnice přináší oproti Arbitrážní úmluvě řadu změn a doplnění. První z nich je rozšíření věcné působnosti na veškeré situace, ve kterých dochází k dvojímu zdanění příjmů z podnikatelské činnosti, zatímco Arbitrážní úmluva se použila pouze na spory vzniklé v souvislosti s převodními cenami a přiřítáním zisků stálým provozovnám.²⁵⁸ Tímto se eliminuje například problém různého pojetí stálé provozovny v právních rádech různých členských států, který vedl k nejednotné aplikaci úmluvy a k nemožnosti řešit některé případy dvojího zdanění z podnikání, což ve své zprávě z roku 2015 reflektovalo také EU JTPF.²⁵⁹

7.2.1. Navrhovaný proces řešení sporů

Návrh směrnice vytváří opět trojstupňový proces řešení sporů skládající se z fáze stížnosti, fáze dohodovacího řízení a fáze rozhodčího řízení, koncepčně odpovídají jednotlivým fázím procesu řešení sporů podle Arbitrážní úmluvy. Rozdílem je zejména to, že jednotlivé fáze jsou návrhem regulovány podrobněji a závazně je zahrnuta také řada doporučení z Kodexu chování.²⁶⁰

7.2.1.1. Fáze stížnosti

Fáze stížnosti je částí procesu řešení, která předchází dohodovacimu řízení. Zahrnuje předložení věci daňové správě a její posouzení z hlediska dodržení lhůty k předložení, obsahových náležitostí a existenci dvojího zdanění. Délka lhůty pro předložení stížnosti činí tři roky od obdržení prvního oznámení o úkonu vedoucím k dvojímu zdanění stejně jako v Arbitrážní úmluvě. Stížnost má předepsaný obsah, bez kterého bude posouzena jako nepřijatelná a nebude uznána.²⁶¹ Daňové správy obou dotčených členských států musí náležitosti žádosti, dodržení tříleté lhůty a existenci dvojího zdanění přezkoumat a vydat rozhodnutí o uznání či neuznání žádosti do šesti měsíců od obdržení stížnosti. Není-li ve lhůtě

²⁵⁸ Bod 3 odůvodnění a článek 1 Návrhu směrnice o řešení sporů.

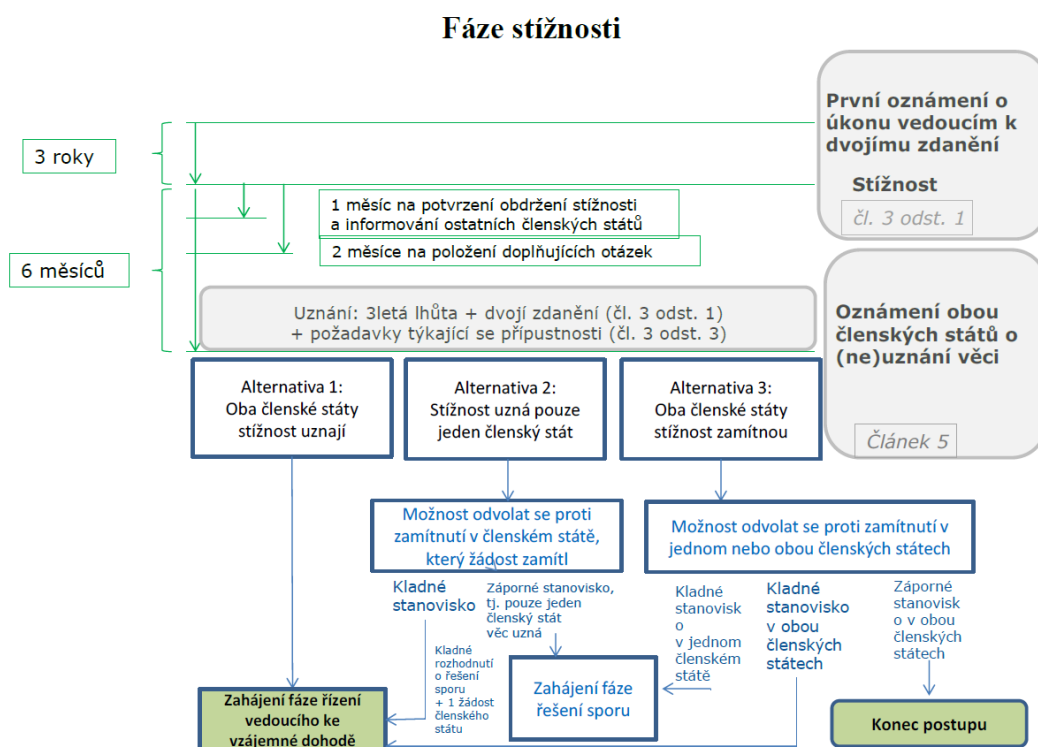
²⁵⁹ Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention Meeting of 12 March 2015. JTPF/002/2015/EN. s. 4. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_ac_jtpf_002_2015_en_final_clean.pdf

²⁶⁰ např. článek 1 odst. 3 Návrhu směrnice o řešení sporů stanovuje povinné náležitosti stížnosti, kterou daňový poplatník předloží věc daňové správě obdobně jako odst. 5 písm. a) kodexu chování.

²⁶¹ Článek 3 odst. 3 Návrhu směrnice.

vydáno rozhodnutí, konstruuje návrh směrnice fikci zamítnutí stížnosti. Proti negativnímu rozhodnutí se poplatník může odvolat podle vnitrostátního práva příslušného státu.²⁶²

Jak ukazuje obrázek 1 níže, výsledkem procesu prvotního hodnocení stížnosti mohou být tři situace. Pokud obě daňové správy stížnost uznají, bez dalšího následuje dohodovací řízení.²⁶³ Pokud obě finanční správy rozhodnou o neuznání stížnosti a rozhodnutí nejsou změněna ani v případném odvolacím řízení, řešení sporu podle směrnice (Návrhu směrnice) končí, jelikož nejde o případ dvojího zdanění nebo poplatník neposkytl informace potřebné k tomu, aby mohla daňová správa předloženou věc zvážit a posoudit její přípustnost.



Obrázek č. 1²⁶⁴

Třetí varianta je nejsložitější. Pokud i po případných odvolacích řízeních existuje jedno rozhodnutí o uznání a druhé o neuznání stížnosti, je tento rozpor v šestiměsíční lhůtě řešen ustavenou poradní komisí, která rozhodne o přípustnosti stížnosti a o tom, zda došlo ke dvojímu

²⁶² Článek 5 odst. 3 Návrhu směrnice.

²⁶³ Článek 4 odst. 1. Návrhu směrnice.

²⁶⁴ Převzato z Návrhu směrnice o řešení sporů. s. 8.

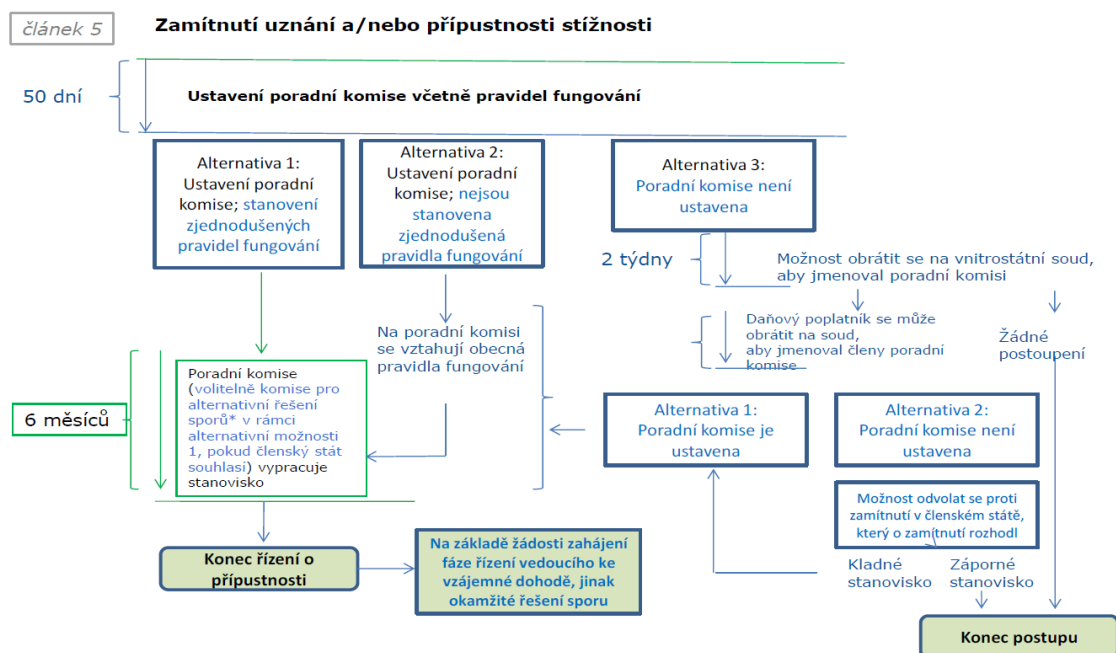
zdanění.²⁶⁵ Ustavení komise má proběhnout ve lhůtě 50 dní a je komplexně řešeno články 6, 7 a 8 Návrhu směrnice. Návrh směrnice zde pamatuje i na případy, kdy budou daňové správy nečinné a lhůta pro ustanovení poradní komise uplyne marně. Členské státy mají pro tyto případy povinnost přijmout právní úpravu, která poplatníkovi umožní domáhat se jmenování nezávislých osob soudem a domáhání se jmenování zástupců daňové správy u soudu. Poplatník se může na soud obrátit ve lhůtě dvou týdnů od uplynutí lhůty pro ustanovení poradní komise.²⁶⁶ Ať standardně nebo soudem vytvořená poradní komise poté posoudí přípustnost stížnosti a rozhodne o jejím uznání či neuznání. Jelikož daňové správy se v tomto případě neshodly již v otázce uznání a přípustnosti stížnosti, vynechává směrnice (Návrh směrnice) po rozhodnutí poradní komise o uznání stížnosti fázi dohodovacího řízení. Výjimkou je případ, kdy o provedení dohodovacího řízení požádá alespoň jedna z daňových správ.

Rozhodnutím o přípustnosti stížnosti, které bude zpravidla souhlasně vydáno přímo daňovými správami, ale může být v případě jejich odlišných závěrů vydáno poradní komisí, končí první fáze řešení sporu podle Návrhu směrnice - fáze stížnosti.

²⁶⁵ Článek 6 odst. 1 a 2 Návrhu směrnice.

²⁶⁶ Článek 7 odst. 2 Návrhu směrnice.

Fáze řešení sporu (rozhodnutí o uznání a přípustnosti)



Obrázek č. 2²⁶⁷

7.2.1.2. Fáze řízení vedoucího ke vzájemné dohodě

Dohodovací řízení opět znamená snahu daňových správ zamezit dvojímu zdanění dosažením shody. Lhůta je pro tuto fázi dvouletá stejně jako u Arbitrážní úmluvy, počíná však běžet posledním oznámením rozhodnutí o uznání stížnosti, nikoliv od předložení věci. Tato změna může znamenat podstatné prodloužení trvání řešení sporu. Výše byly popsány komplexně upravené postupy, které mohou uznání stížnosti předcházet, přičemž posouzení stížnosti daňovými správami může trvat šest měsíců a v případě odlišných rozhodnutí následně běží opět šestiměsíční lhůta pro rozhodnutí poradní komise o přípustnosti stížnosti. Ačkoli odůvodnění Návrhu směrnice hovoří o potřebě zlepšit fungování řešení sporů z hlediska rychlosti,²⁶⁸ jsou lhůty nastaveny tak, že dohodovací řízení může skončit teprve tři roky po předložení stížnosti i bez přerušení kvůli soudním řízením. Lze však předpokládat, že k tomu bude docházet v menšině případů. Nutnost stanovení dalších lhůt je těžko eliminovatelným důsledkem

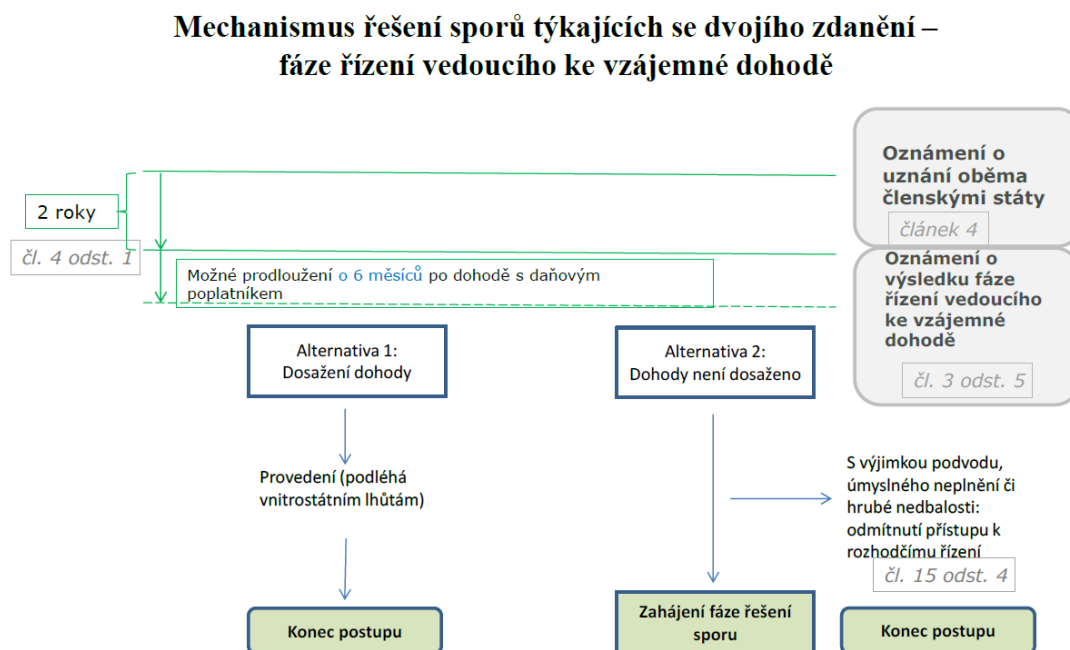
²⁶⁷ Převzato z Návrhu směrnice o řešení sporů. s. 10.

²⁶⁸ Důvodová zpráva Návrhu směrnice. s. 2.

podrobnější úpravy možných variant postupu daňových správ. Lhůta může být dále prodloužena nejvýše o dalších šest měsíců po dohodě daňových správ se souhlasem poplatníků.

Dojde-li mezi daňovými správami k dohodě, předají ji poplatníkovi, který ji může vnitrostátně vymáhat bez ohledu na jakékoli lhůty vnitrostátního práva. Pokud není dohody dosaženo, jsou o tom poplatníci informováni s uvedením důvodů tohoto výsledku jednání a následuje fáze řešení sporu.

Obrázek č. 3²⁶⁹



7.2.1.3. Fáze řešení sporu

Další novinkou v Návrhu směrnice je existence dvou možností rozhodování v třetí fázi procesu řešení sporu. Nově mohou daňové správy zvolit pro vydání poradního stanoviska místo poradní komise tzv. komisi pro alternativní řešení sporů. Rozhodčí řízení tak může být nahrazeno jinými postupy podle pravidel, která dohodnou daňové správy. Návrh směrnice výslovně zmiňuje např. mediaci, smírčí řízení, odborné posouzení a mluví také o jakékoli jiné vhodné a účinné technice. Složení komise pro alternativní řešení sporů může být shodné se složením poradní komise podle článku 8 směrnice (Návrhu směrnice), ale může se také lišit. Je otázkou, nakolik by byl tento nový alternativní orgán využíván a nakolik by představoval efektivnější způsob řešení sporu než arbitráž před poradní komisí. Určité rozpaky lze

²⁶⁹ Článek 9 odst. 1 návrhu směrnice.

jednoznačně vyčíst z pozměňovacích návrhů Evropského parlamentu, které obsahují následující změnu článku 9 Návrhu směrnice (cit.):

*Příslušné orgány dotčených členských států se mohou dohodnout, že namísto poradní komise ustanoví komisi pro alternativní řešení sporů, která vydá stanovisko k zamezení dvojího zdanění v souladu s článkem 13. **Ustanovení komise pro alternativní řešení sporů však musí zůstat pokud možno výjimečným opatřením.***²⁷⁰

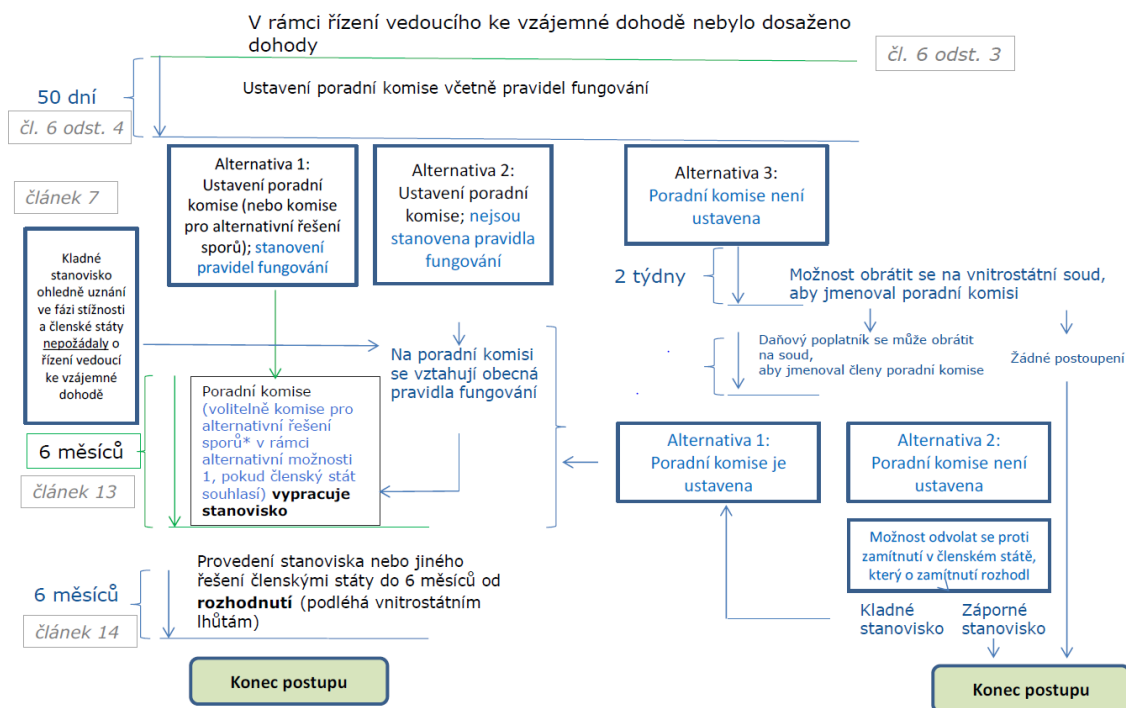
Poradní komise i komise pro alternativní řešení sporů postupují v souladu s pravidly fungování dohodnutými daňovými správami států, které se sporu účastní. V rozsahu, ve kterém tak daňové správy neúčinní, svěřuje směrnice určení pravidel samotné komisi. Pokud pravidla nedohodne a poplatníkovi neoznámí ani komise, je opět dána možnost obrátit se na soud. V pravidlech fungování by mělo být upraveno zejména následující: (i) popis a charakteristika sporné věci; (ii) východiska, na nichž se příslušné orgány členských států dohodnou s ohledem na otázky, které mají být vyřešeny; (iii) formu poradní komise nebo komise pro alternativní řešení sporů; (iv) časový rámec řízení pro řešení sporu; (v) složení poradní komise nebo komise pro alternativní řešení sporů; (vi) podmínky účasti daňových poplatníků a třetích stran, vzájemného předávání záznamů, informací a důkazů, náklady, druh postupu řešení sporů a veškeré další důležité procesní či organizační aspekty.²⁷¹

Poradní komise či komise pro alternativní řešení sporů mají od svého ustavení šest měsíců na vydání stanoviska, které oznámí příslušným daňovým správám. Ty mají poté povinnost ve lhůtě šesti měsíců od oznámení stanoviska spor vyřešit dohodou nebo podle stanoviska komise a do 30 dnů předat rozhodnutí poplatníkovi.

²⁷⁰ Tučně zvýrazněný text byl k ustanovení Návrhu směrnice doplněn pozměňovacím návrhem; Legislativní usnesení Evropského parlamentu ze dne 6. července 2017 o návrhu směrnice Rady o mechanismech řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v Evropské unii. P8_TA-PROV(2017)0314 (COM(2016)0686 – C8-0035/2017 – 2016/0338(CNS))

²⁷¹ Článek 10 odst. 2 a 3 Návrhu směrnice.

Fáze řešení sporu (zamezení dvojího zdanění)



Obrázek č. 4

7.2.2. Interakce s vnitrostátními soudními řízeními

V otázce vzájemného vlivu Soudních řízení a řízení dle Návrhu směrnice je v zásadě kopírována Arbitrážní úmluva.²⁷² Řízení o řešení sporu je opět značně nezávislé na řízeních vnitrostátních, přičemž soudní řízení znamenají přerušení dvouleté lhůty pro dohodovací řízení. Změny představuje pouze zohlednění nově stanovené lhůty pro posouzení předložené stížnosti z hlediska přípustnosti, obsahových náležitostí a dodržení lhůty, která taktéž počíná běžet od vydání konečného rozhodnutí soudu.²⁷³

7.2.3. Použití Směrnice o řešení sporů

Aktuální verze Návrhu směrnice určuje v článku 21 odst. 1 nejzazší datum pro její implementaci 30. 06. 2019. Toto datum se samozřejmě může ještě změnit v dalším průběhu legislativního procesu. Směrnice se poté uplatní na stížnosti předložené daňovým správám od

²⁷² Odůvodnění Návrhu směrnice. s. 11.

²⁷³ Článek 15 odst. 3 Návrhu směrnice.

01. 07. ohledně sporů týkajících se daní z příjmů za zdaňovací období počínající 01. 01. 2018.²⁷⁴

²⁷⁴ Článek 22 Návrhu směrnice.

8. Závěr

8.1. Shrnutí cílů práce a vyhodnocení jejich splnění

Převodní ceny jsou v dnešní době velmi aktuálním tématem, kterému je věnována velká pozornost ze strany zákonodárců a daňových zpráv, ale i ze strany veřejnosti. Práce ukazuje, že jde především o výsledek změn společenského povědomí a vnímání než o výsledek dramatického nárůstu zneužívání převodních cen k daňovým únikům. Rozvoj regulace a zintenzivnění kontrol ze strany daňových správ znamená zhoršení podmínek pro hospodářskou činnost, jelikož podniky čelí zvýšené administrativní zátěži spojené s plněním povinností spojených s určováním převodních cen.

V první ze sedmi kapitol je obsažen základní úvod do problematiky včetně popisu jejího vývoje, aktuálního stavu a základních metod určování převodních cen. Tato část zahrnuje také rozbor a posouzení několika klíčových judikátů, které ukazují problematické aspekty současného stavu regulace převodních cen.

Druhá kapitola je zaměřena na roli Evropské unie při regulaci převodních cen. Je rozebrán právní základ vydávání předpisů sekundárního práva v této oblasti a historie i současnost legislativní činnosti Evropské unie v ní.

Třetí kapitola pojednává o převodních cenách v českém právním řádu a míře, v jaké jsou zohledněna doporučení OECD.

V neposlední řadě se autor ve čtvrté kapitole zabývá posouzením charakteru Směrnice OECD a jejího vztahu k národní úpravě (národním úpravám) převodních cen. Následující část práce pojednává o úpravě daňové povinnosti ve smyslu Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a problémům, které v této souvislosti mohou vyvstat. Na tuto problematiku navazuje otázka řešení sporů vznikajících v případě, že následkem úpravy daňové povinnosti dojde k dvojímu zdanění. Práce nepomíjí významnou oblast bezprostředně spojenou s převodními cenami, kterou je řešení sporů z dvojího zdanění a které je věnována sedmá kapitola. V ní je rozebrána Arbitrážní úmluva, kterou práce srovnává s novým Návrhem směrnice o řešení sporů, která má Arbitrážní úmluvu nahradit. Porovnání ukazuje, že Návrh směrnice, který zachází do daleko větších podrobností, odstraňuje některé nedostatky, kterými řešení sporů podle Arbitrážní úmluvy trpělo pro její stručnost. Diskutovány jsou také některé aspekty Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění doporučené OECD, která nyní také

poskytuje mechanismus zajišťující vyřešení sporu i v případě, že daňové správy nedojdou k dohodě.

Autor si s ohledem na výše uvedené v práci kladl za cíl rozebrání současných poznatků a zhodnocení aktuálních trendů v oblasti převodních cen a práce shrnula, jaké změny daňového systému nás s největší pravděpodobností v blízké budoucnosti čekají. Autorovo (doktorandovo) zamyšlení nad tím, zda plánované změny opravdu mají potenciál přispět ke zkvalitnění a transparentnosti daňového systému, nebo zda dojde pouze k nárůstu administrativní zátěže pro podnikatele a ve svém důsledku k omezení objemu nových investic a hospodářského růstu, vyznívá spíše negativně.

8.2. Vyhodnocení hypotézy práce

V práci byla ověřována hypotéza, která zněla: *Aktuální překotná aktivita na poli převodních cen není důsledkem prohloubení problémů, které se s převodními cenami pojí, ale zejména změnou celospolečenského vnímání daňové optimalizace ze strany nadnárodních koncernů.*

S ohledem na výše uvedené závěry o mazání rozdílů mezi daňovou optimalizací a nezákonným daňovým únikem, přičemž mezi těmito pojmy v obecném vnímání začínají splývat a důsledně mezi nimi nerozlišují například ani dokumenty EU, je autor (doktorand) toho názoru, že primární příčinou aktuálních změn na poli převodních cen je zvýšení povědomí veřejnosti o některých významných případech zneužívání převodních cen ke zcela zásadní minimalizaci daňových povinností. Autor proto má první hypotézu za potvrzenou.

Druhá navazující hypotéza zní: **Zvýšení společenské poptávky po přísnější regulaci převodních cen by nemělo být řešeno stanovením přísnější regulace postavené na dnešních principech převodních cen, jelikož široká diskrece daňových správ při hodnocení ekonomického chování daňových subjektů v souvislosti s převodními cenami není vhodný nástroj.**

Práce ukazuje celou řadu problematických aspektů aktuálního režimu určování převodních cen. Skutečnost, že ekonomické chování daňových subjektů je předmětem posuzování daňových správ, které jsou při vytváření vlastního názoru silně motivovány snahou o vyšší daňové výnosy a málo ovlivněny značně neurčitými pravidly pro určování převodních cen, hovoří pro výraznější změny systému. Tyto změny by měly snížit zátěž podniků v podobně povinností v oblasti *compliance* a zajistit vyšší právní jistotu hospodářských subjektů.

Použité prameny a literatura

a) Prameny

Judikatura

Rozhodnutí orgánů EU

1. Rozhodnutí Komise (EU) 2017/502 ze dne 25. 10. 2015 sp. zn. 2017/502. o státní podpoře SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) poskytnuté Nizozemskem ve prospěch společnosti Starbucks. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.083.01.0038.01.ENG&toc=OJ:L:2017:083:TOC
2. Rozhodnutí Komise (EU) 2017/1283 ze dne 30. 8. 2016 o státní podpoře SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) poskytnuté Irskem ve prospěch společnosti Apple. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32017D1283&from=EN>
3. Rozsudek soudního dvora (velkého senátu) ze dne 21. prosince 2016. Komise Evropských společenství proti Belgickému království. Ve spojených věcech C-20/15 P a C-21/15 P. Dostupné z: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea7d0f130d587dd87a621384afba30180492399ca1d.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4PaN4Se0?text=&docid=186482&pageIndex=0&doclang=CS&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=159543>
4. Rozhodnutí Komise ze dne 22. prosince 2006 2007/75/ES o zřízení skupiny odborníků pro vnitropodnikové oceňování. [EURLEX: 32007D0075]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32007D0075&qid=1504704703419>
5. Rozhodnutí Komise ze dne 22. prosince 2006 2007/75/ES o zřízení skupiny odborníků pro vnitropodnikové oceňování. [EURLEX: 32007D0075]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32007D0075&qid=1504704703419>

Judikatura soudů ČR

6. Nález Ústavního soudu ČR ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl.ÚS 33/01. In: Beck-online [právní informační systém].
7. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 2003, sp. zn. 30 Ca 93/2001. In: Beck-online [právní informační systém].
8. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 22 Ca 142/2004. In: Beck-online [právní informační systém].
9. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 2. 2006, sp. zn. 9 Ca 32/2005. In: Beck-online [právní informační systém].
10. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, sp. zn. 5 Afs 172/2006. In: Beck-online [právní informační systém].
11. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2008, sp. zn. 8 Afs 72/2007. In: Beck-online [právní informační systém].

12. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 11. 7. 2008, sp. zn. 7 Ca 140/2004. In: Beck-online [právní informační systém].
13. Usnesení Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 11. 7. 2008, sp. zn. 8 Afs 72/2007. In: Beck-online [právní informační systém].
14. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Afs 80/2007-105. In: Beck-online [právní informační systém].
15. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, sp. zn. 2 Afs 42/2008. In: Beck-online [právní informační systém].
16. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 27. 1. 2011, sp. zn. 7 Afs 74/2010-81. In: Beck-online [právní informační systém].
17. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 1. 2013, sp. zn. 1 Afs 101/2012. In: Beck-online [právní informační systém].
18. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 3. 2013, sp. zn. 1 Afs 99/2012. In: Beck-online [právní informační systém].
19. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, sp. zn. 7 Afs 95/2012. In: Beck-online [právní informační systém].
20. Usnesení Nejvyššího soudů ČR ze dne 25. 5. 2016, sp. zn. 8 Tdo 532/2016. In: Beck-online [právní informační systém].
21. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 12. 2016 so. zn. 30 Af 23/2015. In: Beck-online [právní informační systém].
22. Usnesení Nejvyššího soudů ČR ze dne 19. 25. 2004, sp. zn. 32 Odo 374/2003. In: Beck-online [právní informační systém].

Internetové zdroje

23. *Background Paper - Working Draft - Chapter 1- An Introduction to Transfer Pricing*[online]. 2011, 35 s. [cit. 2017-09-02]. Dostupné z: http://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/TP_Chapter1_Introduction.pdf
24. Joint Transfer Pricing Forum [online]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#background
25. Joint Transfer Pricing Forum [online]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en#background
26. MORRIS, Ed. *Transfer Pricing: History and Application of Regulations*. Clifton laron Allen LLP, 2013, 10 s. Dostupné z: www.claconnect.com [cit. 2017-09-03].
27. Mutual Agreement Procedure Statistics for 2015 [online]. [cit. dne 7. 9. 2017]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2015.htm>
28. Mutual Agreement Procedure Statistics for 2015 [online]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/dispute/map-statistics-2015.htm>
29. NERUDOVÁ, Danuše. *Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění* [online]. Publikováno v Daně a právo v praxi 2007/6. [cit. 2017-09-03]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2278v3021-mezinarodni-smlouvy-o-zamezeni-dvojho-zdaneni/>

30. Nerudová, Danuše. *Vzorová smlouva OECD a její revize v červnu 2008 [online]*. Publikováno v *Daně a právo v praxi* 2009/2. [cit. 2017-09-03]. Dostupné z: http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d4675v6658-modelova-smlouva-oecd-a-jeji-revize-v-cervnu-2008/?search_query=*&type%3D12
31. OECD approves the 2010 Transfer Pricing Guidelines [online]. 2010. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecdapprovesthe2010transferpricingguidelines.htm> [cit. dne: 10. 9. 2017]
32. OECD releases 2017 Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. [online]. 2017. Dostupné z: <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-releases-2017-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations> [cit. dne: 10. 9. 2017].
33. RUITER, Marles de. *Overview of the OECD work on transfer pricing Written contribution to the Conference "Alternative Methods of Taxation of Multinationals" (13-14 June 2012, Helsinki, Finland) [online]*. 2012. [cit. 2017-09-03]. Dostupné z: https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Marlies_de_Ruiter_1206_Helsinki_t_ext.pdf
34. SOLILOVÁ, Solilová; BÍLKOVÁ, Vendula; VRTALOVÁ, Jana. *Metody určení převodních cen - Transfer pricing methods [online]*. 13 s. Dostupné z: kvf.vse.cz/storage/1239810650_sb_solilova,bilkova,vrtalova.pdf [cit dne: 11. 09. 2017]
35. Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2014. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0082015acstatistics2014.pdf
36. The OECD releases the 2009 edition of its Transfer Pricing Guidelines. [online]. 2009. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/theoecdreleasesthe2009editionofitstransferpricingguidelines.htm> [cit. dne: 10. 9. 2017]
37. The Wind Behind Red Bull's Wings [online]. 2013. Dostupné z: <https://www.forbes.com/sites/forbesasia/2013/06/24/the-wind-behind-red-bulls-wings/#34b7b15a7b79> [cit dne: 10. 9. 2017]
38. Transfer Pricing: History - State of the Art – Perspectives, s. 2 [online]. 2001, 41 s. [cit. 2017-08-31]. Dostupné z: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004399.pdf>

Právní předpisy

Právní předpisy ČR

39. Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o přistoupení ČR č. 45/1999 Sb.
40. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
41. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.
42. Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

Právní předpisy EU

43. Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS. [CELEX: 32013L0034]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>
[ex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1504604262501&uri=CELEX:31990L0435](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1504604262501&uri=CELEX:31990L0435)
44. Návrh směrnice Rady o mechanismech řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v Evropské unii. [CELEX: 52016PC0686]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/HIS/?qid=1504774053498&uri=CELEX%3A52016PC0686>
45. Návrh směrnice Rady o mechanismech řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v Evropské unii. [CELEX: 52016PC0686]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/HIS/?qid=1504774053498&uri=CELEX%3A52016PC0686>
46. Návrh směrnice Rady o společném základu daně z příjmu právnických osob. [CELEX: 52016PC0685]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0685>
47. Návrh směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob. [CELEX: 52016PC0685]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM:2016:0685:FIN>
48. Směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států. [CELEX: 31990L0434]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1504607413797&uri=CELEX:31990L0434>
49. Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. [CELEX: 31990L0435]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32008D0492>
50. Rozhodnutí Rady ze dne 23. června 2008 2008/492/EC o přistoupení Bulharska a Rumunska k Úmluvě ze dne 23. července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků. [CELEX: 32008D0492]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32008D0492>
51. Směrnice Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS. [CELEX: 32011L0016]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:02011L0016-20170605>
52. Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. [CELEX: 32011L0096]. Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?qid=1505403432575&uri=CELEX:32011L0096#ntr5-L_2011345CS.01000801-E0005

53. Výsledek jednání Evropského parlamentu (Štrasburk 3. až 6. července 2017). (CELEX: ST 10932 2017 INIT). Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_10932_2017_INIT&from=CS

Mezinárodní smlouvy

54. Protokol měnící Úmluvu ze dne 23 července 1990 o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků (1999/C 202/01).
55. Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků z 23. července 1990, 90/436/EEC.
56. Úmluva o přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, republiky Malta, Polské republiky, republiky Slovinsko a Slovenské republiky k úmluvě o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků ze dne 23. června 2008. 2008/492/ES. [CELEX: 32008D0492]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32008D0492&from=EN>

Ostatní

57. CAIUMI, Antonella; HUMMELGARN, Thomas; ZANGARI, Ernesto. *Taxation Papers working paper n. 67 – 2017: Tax Uncertainty: Economic Evidence and Policy Responses*. European Commission, 2017, 59 s. ISBN 978-92-79-66925-5. Dostupné z: <http://bookshop.europa.eu>
58. Commission of the European Communities. Commission staff working paper, Company Taxation on the Internal Market[online]. 2001. {COM(2001)582 final} [cit. 2017-09-03]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/company_tax_study_en.pdf
59. Commission Staff Working Document: Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive on Double Taxation Dispute Resolution Mechanisms in the European Union [online]. 2016, 135 s. [cit. dne 12. 9. 2017]. [CELEX: 52016SC0343]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1505226193847&uri=CELEX:52016SC0343>
60. EU JTPF Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2015. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0042016enacstat.pdf
61. EU JTPF Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2015. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0042016enacstat.pdf
62. European Commission, PWC. *Transfer pricing and developing countries Final report*. 2011, 119 s. Dostupné z: <http://aei.pitt.edu/38951/>
63. Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention Meeting of 12 March 2015. JTPF/002/2015/EN JTPF/002/2015/EN. Dostupné z:

- http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_ac_jtpf_002_2015_en_final_clean.pdf
64. Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention Meeting of 12 March 2015. JTPF/002/2015/EN. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/final_report_ac_jtpf_002_2015_en_final_clean.pdf
 65. Vzorová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku.
 66. Návrh směrnice Evropského parlamentu a Rady, kterou se mění směrnice 2013/34/EU, pokud jde o zveřejňování informací o dani z příjmu ze strany některých podniků a poboček. [CELEX: 52016PC0198]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52016PC0198&qid=1502794651916>
 67. Návrh směrnice rady, kterou se mění směrnice 2011/16/EU, pokud jde o povinnou automatickou výměnu informací v oblasti daní ve vztahu k přeshraničním opatřením, která se mají oznamovat. [CELEX: 52017PC0335]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52017PC0335&qid=1502803751760>
 68. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.
 69. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation. Commission of the European Communities. 1992. ISBN 92-826-4277-1. Dostupné z: <http://aei.pitt.edu/8702/>
 70. Statistics on Pending Mutual Agreement Procedures (MAPs) under the Arbitration Convention at the End of 2014. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf0082015acstatistics2014.pdf
 71. Výsledek jednání Evropského parlamentu (Štrasburk 3. až 6. července 2017). (CELEX: ST 10932 2017 INIT). Dostupné z: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_10932_2017_INIT&from=CS

b) Literatura

Monografie

72. ATKINSON, Mark; TYRRALL, David. *International transfer pricing : a practical guide for finance directors*. 1. vyd. Londýn: Financial Times Management, 1999, 284 s. ISBN: 0273638106.
73. AZEFF, Althea; AYDIN, Hayri. *Transfer pricing in action*. 1 vyd. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2013, 365 s. ISBN: 9789041146854.
74. Baistrocchi, Eduardo and Roxan, Ian, eds. *Resolving transfer pricing disputes: a global analysis*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, 990 s.. ISBN 9781107026599.
75. Baker & McKenzie. *International transfer pricing laws : text and commentary*. CCH inc, 1994.

76. BAKKER, Anuschka (ed.). *Transfer Pricing and Business Restructurings*. Amsterdam: IBFD, 2009, 498 s. ISBN: 9789087220556.
77. BAKKER, Anuschka; LEVEY, Marc. *Transfer Pricing and Dispute Resolution*. 1. vyd. Amsterdam: IBFD, 2011, 750 s. ISBN: 9789087221003.
78. BAKKER, Anuschka; OBUOFORIBO, Belema (eds.). *Transfer Pricing and Customs Valuation*. Amsterdam: IBFD, 2009, 662 s. ISBN: 9789087220594.
79. BLESSEN, Martin; KRATZER, Carsten. *Transfer pricing in Germany : translation of important law and regulations*. 1. vyd. Kolín nad Rýnem: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2012, 392 s. ISBN: 9783504260149.
80. BOSS, Monica. *International Transfer Pricing: The Valuation of Intangible Assets*. Hague: Wolter kluwer International, 2003, 288 s. ISBN: 9789041199256.
81. BUTANI, Mukesh. *Transfer pricing: an Indian perspective*. 2. vyd. London: LexisNexis Butterworths, 2009, 1265 s. ISBN: 9788180381386.
82. COLE, Robert. *Practical Guide to U.S. Transfer Pricing*. 3. vyd. Matthew Bender, 2014, 1101 s. ISBN: 9780820569499.
83. COOPER, Joel et al. *Transfer Pricing and Developing Economies : A Handbook for Policy Makers and Practitioners*. Washington DC: World Bank, 2016, 363 s. ISBN: 9781464809699.
84. COTRUT, Masalina (ed.). *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*. 1. vyd. 2015, 330 s. ISBN: 9789087223335.
85. DENSHIRE, Ellis; SCOTT, Andy; WOOLLARD, Sam (eds.). *Transfer Pricing in China*. Heidelberg: Springer-Verlag, 2013. ISBN: 9783642160806.
86. ECCLES, Robert. *The Transfer Pricing Problem: A Theory for Practice*. 1. vyd. Lanha: Lexington Books, 1985, 372 s. ISBN: 9780669090291.
87. Economist Intelligence Unit; Ernst & Young. *International transfer pricing 1994*. New York: Economist Intelligence Unit, 1994, 224 s. ISBN: 0850587743.
88. EDEN, Lorraine. *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*. Toronto: University of Toronto Press, 1998, 757 s. ISBN: 9780802007766.
89. ELLIOT, Michael. *International Transfer Pricing: A Survey of Cross-Border Transactions (CIMA Research)*. 1. vyd. CIMA Publishing, 2001, 96 s. ISBN: 9781859713464.
90. FEINSCHREIBER, Robert. *Transfer Pricing Methods: An Applications Guide*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2004, 352 s. ISBN: 9780471651239.
91. FEINSCHREIBER, Robert; KENT, Margharet. *Asia-Pacific Transfer Pricing Handbook*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2012, 224 s. ISBN: 9781118359402.
92. FEINSCHREIBER, Robert; KENT, Margharet. *Transfer Pricing Handbook: Guidance for the OECD Regulations*. Hoboken: Wiley, 2012, 429 s. ISBN: 1118347617.
93. GRANT, Joel. *Liquidity transfer pricing: a guide to better practice*. Bank for International Settlements, 2011, 64 s. ISSN 10208461.
94. GREEN, Gareth (ed.). *Transfer Pricing Manual*. London: BNA International, 2008, 450 s. ISBN: 9780906524145.
95. HENSHALL, John. *Global Transfer Pricing: Principles and Practice*. 3. vyd. Haywards Heath: Bloomsbury Professional, 2016. 472 s. ISBN: 9781780439839.

96. HEUMERT, A.; MICHAELSON, T. *Guide to international transfer pricing : law, tax planning and compliance strategies*. 6. vyd. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2016, 968 s. ISBN: 9789041161246.
97. HIEMANN, Moritz; REICHELSTEIN, Stefan (eds.). *Transfer Pricing in Multinational Corporations: An Integrated Management- and Tax Perspective*. Munich: Springer, 2012, 306 s. ISBN: 9783642259807.
98. KING, Elizabeth. *Transfer Pricing and Corporate Taxation*. 2. vyd., New York: Springer-Verlag, 2008, 194 s. ISBN: 9780387781822.
99. KUČERA, Zdeněk a Luboš TICHÝ. *Zákon o mezinárodním právu soukromém a procesním: komentář*. Praha: Panorama, 1989, 362 s. ISBN 80-7038-020-9.
100. LANG, Michael; STORCK, Alfred; PETRUZZI, Raffaele. *Transfer Pricing in a Post-Beps World*. 1. vyd. Alphen aan den Rijn: Wolter Kluwer, 2016, 240 s. ISBN: 9789041167101.
101. LI, Jiang; PAISLEY, Alan. *International Transfer Pricing in Asia Pacific Perspectives on Trade between Australia, New Zealand and China*. 2. vyd. Basingstoke: Palgrave Macmillan, 2007, 265 s. ISBN: 9780230511606.
102. LOVEDAY, Mark; JAMESON, Hilary. *Transfer Pricing: A Practical Guide for New Zealand Business*. 1. vyd. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 247 s. 2013, ISBN: 9781775470106.
103. MARKHAN, Michelle. *The transfer pricing of intangibles*. 1. vyd. Hague: Wolter kluwer International, 2005, 335 s. ISBN: 9041123687.
104. Mittal, D. *Taxmann's Law of Transfer Pricing in India*. 4. vyd. Taxmann Publications, 2014, 1084 s. ISBN: 9789350715338.
105. MONSENEGO, Jerome. *Introduction to Transfer pricing*. 2. vyd. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2015, 192 s. ISBN: 9789041159854.
106. OECD, *Model Tax Convention on Income and Capital: Full Version as it read on 15 July 2014*. OECD Publishing, 2014, 2289 s. ISBN 978-92-64-23902-9. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#.Wa1CWcllmwk#page3.
107. OECD. *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze : 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 431 s. ISBN 978-80-7357-480-2.
108. OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, 2017, s. 612. ISBN 978-92-64-26273-7. Dostupné z: <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
109. PAGAN, Jill; WILKIE, Scott. *Transfer pricing strategy in a global economy*. Amsterdam: IBFD Publications, 1993. ISBN: 9789070125639.
110. PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů: komentář*. Praha: C.H. Beck, 2012. Beckovy malé komentáře. ISBN 978-80-7400-364-6.
111. RÄNSCH, Ulrich (ed.). *Handling of Tax Disputes in Europe*. Baker & McKenzie, 2013, 744 s.
112. SCHUSTER, Peter. *Transfer Prices and Management Accounting*. Munich: Springer, 2015, 71 s. ISBN: 9783319147505.
113. SMULLEN, John. *Transfer Pricing for Financial Institutions*. 1. vyd. Cambridge: Woodhead Publishing, 2001, 160 s. ISBN: 9781855733725.

114. SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 355 s. ISBN 978-80-7478-035-6.*
115. Studio Trivoli Staff (ed.). *Transfer Pricing The Italian Experience. Dotisk 2014, Dordrecht: Kluwer, 1980, 102 s. ISBN: 9789401745185.*
116. TANG, Roger. *Transfer pricing practices in the United States and Japan. New York : Praeger Publishers, 1979, 126 s. ISBN: 0030465516.*
117. TURNER, Geof. *Transfer Pricing in International Business: A Management Tool for Adding Value. 1. vyd. New York: Business Expert Press, 2013, 98 s. ISBN: 9781606493489.*
118. United Nations Department of Economic and Social Affairs. *United Nations Practical manual on Transfer pricing for Developing Countries. New York: United Nations, 2013, 499 s. ISBN: 9789211591033.*
119. VINCENT, François. *Transfer Pricing in Canada. 2. vyd. Toronto: Thomson Carswell, 2004, 580 s. ISBN: 9780459281298.*
120. WAGDY, Abdullah. *International Transfer Pricing Policies: Decision-Making Guidelines for Multinational Companies. Santa Barbara: Praeger, 1989, 176 s. ISBN: 9780899302942.*
121. WITTENDORFF, Jens. *Transfer pricing and the arm's length principle in international tax law. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law & Business, 2010, 880 s. ISBN: 9789041159854.*
122. YOUNG, Sam. *The Logic and Practice of Transfer Pricing. Singapur: Lexis Nexis, 2014, 262 s. ISBN: 9789814406789.*
123. ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. vydání. Praha: C H. Beck, 2011, 348 s. ISBN: 9788074003660.*

Články

124. ABDEL-KHALIK, Rashad; LUSK, Edward. *Transfer Pricing-A Synthesis: A Reply. The Accounting Review. 1975, vol. 50, no. 2, s. 355-358. ISSN: 0001-4826.*
125. AINSWORTH, Richard Thompson; SHACT, Andrew. *Transfer Pricing: Data Dumps and Comparability - US, UK, Canadian, and Australian Case Studies* Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 11-44; 66 Tax Notes International, 2011, 30 s., Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1926897> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1926897>
126. AL-ERYANI, Mohammad; ALAM, Pervaiz; AKHTER, Syed. *Transfer Pricing Determinants of U.S. Multinationals. Journal of International Business Studies. 1990, vol. 21, no. 3, s. 409-425. ISSN: 1478-6990.*
127. ALLES, Michael; DATAR, Srikant. *Strategic Transfer Pricing. Management Science. 1998, vol. 44, no. 4, s. 451-461. ISSN: 0025-1909.*
128. ANCTIL, Regina; DUTTA, Sunil. *Negotiated Transfer Pricing and Divisional vs. Firm-Wide Performance Evaluation. The Accounting Review. 1999, vol. 74, no. 1, s. 87-104. ISSN: 0001-4826.*

129. BALDENIUS, Tim; MELUMAD, Nahum; REICHELSTEIN, Stefan. Integrating Managerial and Tax Objectives in Transfer Pricing. *The Accounting Review*. 2004, vol. 79, no. 3, s. 591-615. ISSN: 0001-4826.
130. BARTLELSMAN, Eric; BEETSMA, Roel. Why pay more? Corporate Tax Avoidance through Transfer Pricing in OECD Countries. *Tinbergen Institute Discussion Paper*. 20. s. Dostupné z: <http://www.tinbergen.nl>
131. BECKER, Johannes; CLEMENS, Fuest. Transfer Pricing Policy and the Intensity of Tax Rate Competitin. *Economics Letters*. 2012, vol. 117, no. 1, 11. s. ISSN 1805-7306. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/254396221_Transfer_Pricing_Policy_and_the_Intensity_of_Tax_Rate_Competition
132. BEER, Sebastioan; LOEPRICK, Jan. Profit Shifting: Drivers and Potential Counter measures. *International Tax and Public Finance*. 2015, vol. 22, no. 3. s. 426-451. ISSN:) 1573-6970. Dostupné z: <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-014-9323-2>
133. BEHRENS, Kristian; PERALTA, Susana; PICARD, Pierre. Working Paper 09-43 Transfer Pricing Rules, OECD Guidelines, and Market Distortions. *Journal of Public Economic Theory*. 2009, vol. 16, s. 650–680. ISSN: 1467-9779. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/228381354_Transfer_Pricing_Rules_OECD_Guidelines_and_Market_Distortions
134. BIASTROCCHI, Eduardo. THE TRANSFER PRICING PROBLEM: A GLOBAL PROPOSAL FOR SIMPLIFICATION. *The Tax Lawyer*. 2006, vol. 59, no. 4, s. 941-979. ISSN: 0890-4898.
135. BOLANDER, Steven; GOODING, Carl; MISTER, William. Transfer Pricing Strategies And Lot Sizing Decisions. *Journal of Managerial Issues*. 1999, vol. 11, no. 2, s. 155-165. ISSN: 2328-7470.
136. BOUWENS, Jan; STEENS, Bert. The Economics of Full Cost Transfer Pricing. *SSRN Electronic Journal*. 2009, 46 s. Dostupné z: <https://www.researchgate.net/publication/228301048>
137. BOUWENS, Jan; STEENS, Bert. Full-Cost Transfer Pricing and Cost Management. *Journal of Management Accounting Research*. 2016, vol. 28, no. 3. s. 63-81. ISSN: 1558-8033.
138. BROOMHALL, David. Dynamic Adjustments in Transfer Pricing Agreements, *Business Economics*. 2007, vol. 42, no. 2, s. 22-30, ISSN: 1573-0913.
139. CROSON, Rachel; SELDON, Barry; TRAN, Quoc. Experimental Evidence on Transfer Pricing. *International Journal of Management and Economics*. 2016, no. 50, s. 27-50. ISSN: 2299-9701.
140. DAWID, Roman; HÜLSHORST, Jörg; KROPPE, Heinz-Klaus; MEENAN, Peter. EU Joint Transfer Pricing Forum Contribution: Is Europe One Market? A Transfer Pricing Economic Analysis of Pan-European Comparables Sets Deloitte White Paper. (JTPF/007/BACK/2004/EN) 2004, 47 s. Dostupné z: ec.europa.eu/taxation_customs
141. DEBO, Laurens; GAVIRNENI, Srinagesh; SHUNKO, Masha. Transfer Pricing and Sourcing Strategies for Multinational Firms. *Production and Operations Managemen*. 2014, vol. 23, no. 12, s. 2043-2057. ISSN: 1937-5956.

142. DICKER, Laurie. CARLSON, George. The Proposed Transfer Pricing Regulations: Comments and Concerns. *National Tax Journal*. 1992, vol. 45, no. 3, Taxes and Spending in the Age of Deficits, s. 233-238. ISSN: 00280283.
143. DONNENFELD, Shabtai; PRUSA, Thomas. Monitoring and Coordination in MNCs: Implications for Transfer Pricing and Intra-Firm Trade. *Journal of Economic Integration*, 1995. vol. 10, no. 2, s. 230-255. ISSN: 1976-5525.
144. DORWOOD, R . When could the Berry ratio be used in transfer pricing analyses?. *International Transfer Pricing Journal*. 2016, vol.23. no.4, s. 290-294. ISSN: 1385-3074.
145. DRUMM, Hans. Transfer Pricing in the International Firm. *Management International Review*, 1983, vol. 23, no. 4, s. 32-43. ISSN · 0938-8249.
146. DWORIN, Lowell. Transfer Pricing Issues. *National Tax Journal*. 1990. vol. 43, no. 3, s. 285-291. ISSN: 00280283.
147. EDEN, Lorraine. Transfer Pricing Policies under Tariff Barriers. *The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economique*. 1983, vol. 16, no. 4, s. 669-685. ISSN: 1540-5982.
148. EDLIN, Aaron; REICHELSTEIN. Specific Investment under Negotiated Transfer Pricing: An Efficiency Result, *The Accounting Review*. 1995, Vol. 70, No. 2 (Apr., 1995), s. 275-291. ISSN: 0001-4826.
149. ENEA, Constanting; GRIGORESCU, Gheorghe. Mechanism Transfer Pricing and the Need Introduction Common Consolidated Corporate Income Tax Transnational. *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu*. 2013, no. 3, s. 71-75. ISSN: 1844-6051. Dostupné z: <http://EconPapers.repec.org/RePEc:cbu:jrnlec:y:2013:v:3:p:71-75>
150. FRANKLIN, Mitchell; MEYERS, Joan. An Analysis of Transfer Pricing Policy and Notable Transfer Pricing Court Rulings. *Journal of Business & Accounting*. 2016, vol. 9 no. 1, s. 73-85. ISSN: 1468-5957.
151. GABRIELSEN, Tommy; SCHJELDERUP, Guttorm. Transfer Pricing and Ownership Structure. *The Scandinavian Journal of Economics*. 1999, vol. 101, no. 4, s. 673-688. ISSN: 1467-9442.
152. GENSER, Bernd; SCHULTZE, Günther. Transfer Pricing under an Origin-based VAT System, *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*. 1997, vol. 54, no. 1, s. 51-67. ISSN: 0015-2218.
153. HALPERIN, Robert; SRINIDH, Bin. U. S. Income Tax Transfer-Pricing Rules and Resource Allocation: The Case of Decentralized Multinational Firms. *The Accounting Review*. 1991, vol. 66, no. 1, s. 141-157. ISSN: 0001-4826.
154. HOLSTROM, Bengt.; TIROLE, Jean. Transfer Pricing and Organizational Form, *Journal of Law, Economics, & Organization*, 1991, vol. 7, no. 2, s. 201-228. ISSN: 8756-6222
155. CHALOS, Peter; HAKA, Susan. Transfer Pricing under Bilateral Bargaining. *The Accounting Review*. 1990, vol. 65, no. 3, s. 624-641. ISSN: 0001-4826.
156. CHAN, Canri. Do Government Regulations Prevent Transfer Pricing Manipulations? *International Business & Economics Research Journal*. 2015, vol. 4, no. 10, 10. s. ISSN: 2157-9393. Dostupné z: https://www.researchgate.net/publication/267714354_Do_Government_Regulations_Prevent_Transfer_Pricing_Manipulations

157. JACOB, John. Taxes and Transfer Pricing: Income Shifting and the Volume of Intrafirm Transfers. *Journal of Accounting Research*. 1996, vol. 34, no. 2, s. 301-312. ISSN: 1558-8033.
158. JOHNSON, Edward; JOHNSON, Nicole; PFEIFFER, Thomas. Dual Transfer Pricing with Internal and External Trade. *Review of Accounting Studies*. 2016, vol. 21, no. 1, s. 140-164. ISSN: 1573-7136. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2138482&rec=1&srcabs=2270192&alg=1&pos=3
159. KANT, Chander. Foreign Subsidiary, Transfer Pricing and Tariffs. *Southern Economic Journal*, 1988, vol. 55, no. 1, s. 162-170. ISSN: 2325-8012.
160. KARI, Seppo; YLA-LEIDENPOHJA, Jouko. Effects of an Equalization Tax on Multinational Investments and Transfer Pricing. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*. 2005, vol. 61, no. 1, s. 45-61. ISSN: 0015-2218.
161. Kashif S. Mansori, Alfons J. Weichenrieder, Tax Competition and Transfer Pricing Disputes, *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*. 2001, vol. 58, no. 1, s. 1-11. SSN 0015-2218.
162. KASSICIEH, Suleiman. International Intra-Company Transfer Pricing. *Operations Research*. 1981, vol. 29, no. 4, s. 817-828. ISSN 0030-364X.
163. KLASSEN, Kenneth; LISOWSKY, Petro; MESCALL, Devan. Transfer Pricing: Strategies, Practices, and Tax Minimization. *Contemporary Accounting Research*. 2017, Vol. 34. no. 1, s. 455-493. ISSN: 1911-3846.
164. LAMBERT, David. Transfer Pricing and Interdivisional Conflict. *California Management Review*. 1979, vol. 21, no. 4, s. 70-75. ISSN: 00081256.
165. LEVEY, Marc; CHUNG, Kerwin; SHAPIRO, Lawrence. Transfer Pricing, *The Tax Lawyer*. 2002, vol. 55, no. 4, s. 1333-1336. ISSN: 0040 005X.
166. MACELARU, Patricia-Sabina. Transfer Pricing and FDI. *Acta Universitatis Danubius: Oeconomica*. 2013, vol. 9. no. 4, s. 355-366. ISSN: 2065-3891. Dostupné z: <http://journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/1812/1487>
167. MAHALINGHAM, S. Transfer pricing: quarterly review of developments. *Tax Journal*. 2015, no.1286, s.16-18. ISSN: 1878-4917.
168. MARKOVÁ, Hana. Zákon o daních z příjmů: komentář. Praha: C.H. Beck, 2006. Beckovy texty zákonů s komentářem. 738 s. ISBN 80-7179-474-0.
169. MATEI, Gheorge; PÎRVU, Daniela. Transfer Pricing in the European Union. *Theoretical and Applied Economics*. 2011, vol. 18, (c), No. 4, s. 99-110. Dostupné z: store.ectap.ro/articole/582.pdf
170. MAZUR, Orly. Transfer Pricing Challenges in the Cloud. *Boston College Law Review*. 2016, vol. 57, no. 2, s. 643-693. ISSN:0161-6587. Dostupné z: http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3494&context=bc_law
171. MEHAFDI, Messaoud. The Ethics of International Transfer Pricing. *Journal of Business Ethics*. 2000, vol. 28, no. 4, s. 365-381. ISSN: 1573-0697.
172. PATEL, Meena. A Note on Transfer Pricing by Transnational Corporations. *Indian Economic Review*.1981, vol. 16, no. 1/2, s. 139-152. ISSN: 0019-4670.

173. PFEIFFER, Thomas; SCHILLER, Ulf; WAGNER, Joachim. Cost-based transfer pricing. *Review of Accounting Studies*. 2010, vol. 16, no. 2, 41 s. ISSN: 1380-6653. Dostupné z: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1024112
174. PLASSCHAERT, S. Transfer Pricing and Multinational Corporations. *Management International Review*, 1979, vol. 19, no. 4, s. 119.
175. PUN, Gregory. Base Erosion and Profit Shifting: How Corporations Use Transfer Pricing to Avoid Taxation. *Boston College International and Comparative Law Review*. 2017, vol. 40. no. 2, s. 287-314. ISSN: 0277-5778.
176. RAIMONDOS-MOLLER, Pascalis; SCHARF, Kimberley. Transfer Pricing Rules and Competing Governments. *Oxford Economic Papers*, 2002, vol. 54, no. 2, s. 230-246. ISSN: 1464-3812.
177. RONEN, Joshua. Transfer Pricing-A Synthesis: A Comment. *The Accounting Review*. 1975, vol. 50, no. 2, s. 351-354. ISSN: 0001-4826.
178. RONEN, Joshua; MCKINNEY, George. Transfer Pricing for Divisional Autonomy. *Journal of Accounting Research*. 1970, Vol. 8, No. 1, s. 99-112. ISSN: 1558-8033.
179. ROSSING, Christian; COOLS, Martine; ROHDE, Carsten. International transfer pricing in multinational enterprises. *Journal of Accounting Education*. 2017, vol. 39, no. 1, s. 55-67. ISSN: 0748-5751.
180. SAPATHY, C. Transfer Pricing: Impact on Trade and Profit Taxation. *Economic and Political Weekly*. 2001, vol. 36, no. 20, s. 1689-1692. ISSN: 2349-8846.
181. SAVA, Valentin; TUREATCA, Manuela-Violeta. Transfer Pricing – Between Optimization and International Tax Evasion. *Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati Fascicle I. Economics and Applied Informatics*. 2017, vol. 23, no. 1, s. 107-112. ISSN-Online 2344-441X.
182. SCHJELDERUP, Guttorm; WEICHENRIEDER, Alfons. Trade, Multinationals, and Transfer Pricing Regulations. *The Canadian Journal of Economics / Revue canadienne d'Economie*, 1999, vol. 32, no. 3, s. 817-834. ISSN: 1540-5982.
183. SOLILOOVÁ, V. Transfer Pricing in EU Member States. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2010, vol. 58, no. 3, s. 243-250. ISSN: 1211-8516.
184. SOLILOVÁ, V; SOBOTKOVÁ, V. Transfer pricing and the Czech Tax Policy. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 2010, vol. 58, no. 6, s 465-172. ISSN: 1211-8516.
185. SPORKEN, E. Investigations by European Commission into transfer pricing underlying certain tax rulings in the European Union. *International Transfer Pricing Journal*. 2015, vol. 22., no. 3, s. 131-140. ISSN: 1385-3074.
186. STEVENSON, Thomas; CABELL, David. Integrating Transfer Pricing Policy and Activity-Based Costing. *Journal of International Marketing*. 2002, vol. 10, s. 77-88. ISSN: 1547-7215.
187. SWENSON, Deborah. Tax Reforms and Evidence of Transfer Pricing. *National Tax Journal*. 2001, vol. 54, no. 1, s. 7-25. ISSN: 0028-0283.
188. TAFERNER, A. Tax rulings : in line with OECD transfer pricing guidelines, but contrary to EU state aid rules? *European Taxation*. 2016, vol. 56, no. 4, 2016. s. 134-144. ISSN: 2352-9199.

189. TRIPLETT, Charles; SLIWA, Andrew, Transfer Pricing. *The Tax Lawyer*. 2004 vol. 57, no. 4, s. 1201-1207. ISSN: 0890-4898.
190. TURNEY, Peter. Transfer Pricing Management Information Systems. *MIS Quarterly*. 1997, vol. 1, no. 1, s. 27-35. ISSN: 2162-9730.
191. WATSON, David; BAUMLER, John. Transfer Pricing: A Behavioral Context. *The Accounting Review*. 1975, vol. 50, no. 3, s. 466-474. ISSN: 0001-4826.
192. WEICHENRIEDER, Alfons. Transfer Pricing, Double Taxation, and the Cost of Capital. *The Scandinavian Journal of Economics*. 1996, vol. 98, no. 3 s. 445-452.
193. WRAPE, Steven; MARTIN, Mark. Transfer Pricing. *The Tax Lawyer*. 2005, vol. 58, no. 4, s. 1235-1238. ISSN: 0890-4898.

Seznam zkratk

Akční plán	– Akční plán OECD/G20 pro BEPS
Arbitrážní Úmluva	– Úmluva o zamezení dvojího zdanění v souvislosti s úpravou zisků sdružených podniků z 23. července 1990
BEPS	– Narušování daňových základů a přesouvání zisku do jiných zemí (base erosion and profit shifting)
CCCTB	– Směrnice Rady o společném konsolidovaném základu daně z příjmu právnických osob
CCTB	– Směrnice Rady o společném základu daně z příjmu právnických osob
DŘ	– Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.
EU JTPF	– Pracovní skupina pro otázky zdaňování nadnárodních podniků - EU Joint Transfer Pricing Forum
EU	– Evropská unie
GFŘ	– Generální finanční ředitelství
Kodex chování	– Kodexu chování pro účinné provádění Arbitrážní úmluvy
MAP	– řízení vedoucí ke vzájemné dohodě, dohodovací řízení (z anglického Multistate Agreement Procedure)
Návrh směrnice o řešení sporů	– Návrh směrnice Rady o mechanismech řešení sporů týkajících se dvojího zdanění v Evropské unii
NS	– Nejvyšší soud České republiky
OECD	– Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
Sb.	– sbírka právních předpisů České republiky
Směrnice OECD	– Evropská unie
Vzorová smlouva OECD	– Vzorová smlouva OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a kapitálu
ZDP	– Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu.
ZSD	– Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.
Glaxo	– Případ společnosti Glaxosmithkline spočívající v daňovém a soudním řízení vyřešený uzavřením smíru v roce 2006.

Abstrakt

Převodní ceny jsou v dnešní době velmi aktuálním tématem. Daňové správy se v posledních letech zaměřují na postihování daňových úniků a podle názoru autora do určité míry i prevenci daňové optimalizace právě cestou vnitrokoncernových transakcí s cenou nastavenou pro dosažení nižší míry zdanění. Dochází k mnohonásobnému nárůstu objemu úprav daňového základu a daňových doměrků, které jsou výrazem změny přístupu daňových správ bez výraznějších změn legislativy, což vede k otázce, zda tato změna přístupu není v rozporu se zásadou legality uplatňování veřejné moci. Práce analyzuje důvody této změny, které spočívají především ve zvýšeném množství přeshraničních transakcí v rámci skupiny, což je v evropském prostředí částečně také výsledkem rozsáhlé hospodářské integrace členských států EU. Dalším důvodem aktuálnosti tohoto tématu je také autorem popsána změna vnímání této otázky společností, která do značné míry maže rozdíly mezi legální daňovou optimalizací a protiprávními daňovými úniky.

Práce se obecně zaměřuje na celoevropský kontext regulace převodních cen vycházející z práce na poli OECD, která je přejímána také do legislativy EU. Práce ukazuje, že komplex doporučení OECD je velmi přínosným nástrojem, jehož aplikace je často sjednocována právě v rámci činnosti EU, která analyzuje oblasti, ve kterých působí nejednotná praxe členských států nejvýznamnější problémy. Zkoumána je ale také reflexe mezinárodního vývoje v českém právním řádu a rozhodovací praxi orgánů České republiky.

Práce je strukturována do sedmi kapitol, přičemž její úvodní kapitola je věnována stručnému popisu problematiky, včetně jejího vývoje, jakož i základních metod, které jsou pro stanovení převodních cen užívány. Speciální pozornost je věnována případu *Glaxo*, o němž je možné konstatovat, že se stal katalyzátorem pro překotný vývoj, který lze nyní v Evropě pozorovat. Stejně tak věnuje autor pozornost taktéž některým rozhodnutím z poslední doby, která jsou symptomatická pro nový / zpřísněný přístup orgánů finanční správy a jejichž prostřednictvím je dovozována efektivita přijímaných opatření.

Kromě obecné roviny se snaží autor nový přístup představit na konkrétních případech vybraných zemí, ať se to týká změny v rozhodovací praxi ve Velké Británii, či chystaných legislativních opatření ve Spolkové republice Německu či v Lucembursku.

Druhá kapitola je zaměřena na roli Evropské unie při regulaci převodních cen. Je rozebrán právní základ vydávání předpisů sekundárního práva v této oblasti a historie i současnost legislativní činnosti unie v ní.

V další kapitole zaměřuje autor svou pozornost převedená doporučení OECD do českého právního řádu a problémy, které mohou při aplikaci právní úpravy vymezující podmínky pro stanovení transferových cen vyvstat. V neposlední řadě se práce ve čtvrté kapitole věnuje posouzení charakteru Směrnice OECD a jejímu vztahu k národní úpravě převodních cen. Následující část práce pojednává o úpravě daňové povinnosti ve smyslu Vzorové smlouvy OECD o zamezení dvojího zdanění a problémům, které v této souvislosti mohou vyvstat. Na tuto problematiku navazuje otázka řešení sporů vznikajících v případě, že následkem úpravy daňové povinnosti dojde k dvojímu zdanění. Práce nepomíjí významnou oblastí bezprostředně spojenou s převodními cenami, kterou je řešení sporů z dvojího zdanění, které je věnována sedmá kapitola. V ní je rozebrána Arbitrážní úmluva, kterou práce srovnává s novým návrhem směrnice o řešení sporů, který ji má nahradit. Porovnání ukazuje, že návrh směrnice, který zachází do daleko větších detailů, odstraňuje některé nedostatky, kterými řešení sporů podle úmluvy trpělo pro její stručnost. Diskutovány jsou také některé aspekty Vzorové smlouvy o zamezení dvojího zdanění doporučené OECD, která nyní také poskytuje mechanismus zajišťující vyřešení sporu i v případě, že daňové správy nedojdou k dohodě.

Autor si s ohledem na výše uvedené v práci kladl za cíl zhodnocení aktuálních trendů v oblasti převodních cen a práce měla představit, jaké změny daňového systému nás s největší pravděpodobností v blízké budoucnosti čekají a zamyslet se nad tím, zda opravdu mají potenciál přispět ke zkvalitnění a transparentnosti daňového systému nebo zda dojde pouze k nárůstu administrativní zátěže pro podnikatele a ve svém důsledku k omezení objemu nových investic a hospodářského růstu.

Klíčová slova:

Přímé daně, převodní ceny, řešení sporů z dvojího zdanění, směrnice o řešení sporů z dvojího zdanění, arbitrážní úmluva, daňová optimalizace, daňový podvod

Abstract / Résumé / Zusammenfassung

Transfer pricing is currently a very relevant topic. Tax administrations are focusing on unveiling and penalizing tax evasion and in author's opinion also on prevention and reduction of tax optimization using intragroup transactions with price designed to minimize taxation. The volume of tax base and tax adjustments by tax administrations multiplied in recent years without significant changes in relevant legislation and that raises a question whether this change is not contrary to the principle of legality use of powers conferred by public law. This thesis analyzes reasons for these changes, which are connected to significant increase in number of group cross border transactions. In European context the increase is partially result of intensive economic integration of member states. Second important aspect leading to the relevance of this topic is the intensity public perception of this issue which to large extent eliminates the difference between tax avoidance and illegal tax evasion.

The thesis generally focuses on transfer pricing in European context created by the activities of OECD reflected by EU legislation. The analysis shows that the OECD document on the issue are very beneficial instruments and their use is in many cases unified by the EU, which analyzes the areas where differences in application by the member states present the most pressing issues. Further, the influence of global development in this are on Czech regulation and practices of transfer pricing is also scrutinized.

The thesis is divided into seven chapters. First chapter focuses on brief description of the matter, including its development and basic methods used for determining transfer prices. Special attention is paid to the Glaxo case, which can be seen as the catalyst of intensive development that can be currently observed in Europe. The author also focuses on examples of this new approach to transfer pricing demonstrated in court cases from Great Britain, Germany and Luxemburg. The second chapter discusses the role of European Union in the area of transfer pricing. The legal basis for legal regulation and the history and current legislative activities of the EU are analyzed.

Next chapter deals with implementation of OECD recommendation into legal regulation of transfer pricing in the Czech Republic and with issues which might arise as a result of application of transfer pricing regulation. The fourth chapter focuses on description of the OECD guidelines and assessment of its relationship to national regulation. The following part discusses the issue of adjustment of tax under article 9 of the OECD Model Convention, and the problems that it might cause. This issue is closely connected to resolution of disputes arising

out of tax adjustments. Therefore the seventh chapter is focused on Arbitration convention which is compared to the new proposal of directive on dispute resolution. Certain aspects of these regulations are also compared to OECD Model Convention on double taxation prevention.

Key words:

Direct taxes, transfer pricing, resolution of disputes arising of double taxation, Arbitration Convention, Directive on Dispute Resolution, tax avoidance, tax evasion.